



TFA No.035-P-2026. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas cinco minutos del doce de febrero de dos mil veintiséis.-

Conoce este Tribunal del recurso de Apelación interpuesto por el señor [...], cedula de identidad No.[...], actuando en su condición de Apoderado generalísimo sin límite de suma de la sociedad [...] **LIMITADA**, cédula jurídica No. 3-102-[...], en contra de la resolución **No.ATG-SF-PD-IMP-63-2020** de las quince horas del nueve de octubre de dos mil veinte, confirmada mediante resolución **No. MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025** de las nueve horas del veintitrés de abril de dos mil veinticinco, dictadas por la Administración Tributaria de Guanacaste y relativas a las diferencias determinadas en el Impuesto sobre la Renta -Utilidades- del período fiscal 2014 e impuesto sobre Rentas percibidas por trabajo personal dependiente de los periodos fiscales que van de octubre de 2013 a septiembre de 2014. (**Expediente No.25-09-184**).-

RESULTANDO

1.- Que mediante la resolución **No.ATG-SF-PD-IMP-63-2020** de las quince horas del nueve de octubre de dos mil veinte y comunicada el 4 de noviembre de 2020, la Administración Tributaria de Guanacaste, confirma las determinaciones efectuadas mediante los Traslado de cargos Nos.1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-12 y determina a cargo de la contribuyente cuotas tributarias, con respecto al impuesto sobre la renta del período fiscal 2014, por la suma de ₡33.301.841.00 (Treinta y tres millones trescientos un mil ochocientos cuarenta y un colones) más intereses calculados a la fecha de la resolución por el monto de ₡12.327.812,00 y con respecto al Impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente de octubre/2013 ₡841.890.00 e intereses por ₡405.114.00; noviembre/2013 ₡783.809.00 e intereses por ₡396.423.00; diciembre/2013 ₡928.564.00 e intereses por ₡427.331.00; enero/2014 ₡2.266.622.00 e intereses por ₡1.018.935.00; febrero/2014 ₡1.133.691.00 más intereses ₡498.715.00; marzo/2014 ₡1.472.316.00 e intereses 631.864.00; abril/2014 ₡1.149.714.00 e



intereses ¢841.378.00; mayo/2014 ¢1.699.730.00 e intereses ¢693.276.00; junio/2014 ¢1.733.882.00 e intereses ¢689.052.00; julio/2014 ¢1.706.945.00 e intereses ¢689.880.00; agosto/2014 ¢1.291.972.00 e intereses ¢485.480.00 y setiembre/2014 ¢2.091.786.00, más intereses calculados por ¢819.400.00. En el mismo acto, la A Quo le indica que contra la resolución referida puede interponer el recurso de revocatoria ante esa Administración, o el de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, de conformidad con lo establecido en los artículos 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a su notificación. **(Archivo 0004, imágenes 197 al 251).**-

2.- Que la representación de la sociedad contribuyente mediante escrito presentado el día 14 de diciembre de 2020, interpone recurso de revocatoria en contra de la resolución citada. **(Archivo 0004, imágenes 253 al 292).**-

3.- Que la Administración Tributaria de Guanacaste, mediante resolución No. **MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025**, de las nueve horas del veintitrés de abril del dos mil veinticinco, comunicada el 29 de abril de 2025, declara sin lugar el recurso de revocatoria, además le menciona que cuenta con un plazo de 30 días hábiles, a partir de la comunicación de dicho acto, para presentar ante esa instancia tributaria, recurso de apelación para ante este Tribunal, de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. **(Archivo 0016, imágenes 1 al 65 y archivos 0021 al 0023).**-

4.- Que la contribuyente mediante escrito presentado el día 11 de junio de 2025, interpone recurso de apelación. **(Archivos 0024 y 0025, imágenes 1 28).**-

5.- Que la Administración Tributaria, mediante auto No.**MH-DGT-ATG-SF-AU-0003-2025** del diecinueve de junio de dos mil veinticinco, comunicada el 22 de julio de 2025, por estar a derecho admite para ante este Tribunal, el recurso de apelación presentado por la contribuyente y la emplaza para que, si lo tiene a bien, se apersona ante este Despacho a presentar argumentos y pruebas que estime pertinentes en defensa de sus derechos dentro de los treinta días hábiles siguientes a su notificación. **(Archivos 0028 al 0032).**-

6.- Que el expediente administrativo se tiene por recibido en este Tribunal el día 2 de setiembre de 2025. **(Archivo 0035).**-



7.- Que la contribuyente mediante escrito presentado el día 3 de setiembre de 2025, presenta escrito de expresión de agravios. **(Archivos 0037 y 0038 imágenes 1 al 15).**-

8.- Que en los procedimientos no se han observado las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO

I. OBJETO DEL RECURSO DE APELACION. Es para que se declare la prescripción, la nulidad absoluta y caducidad del procedimiento y se declaren sin lugar los ajustes efectuados. **(Archivo 0025 imágenes 27 y 28).**-

II.-CRITERIO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Que la Administración A Quo fundamenta la resolución apelada en los siguientes términos: “... **II.- Realizado el análisis de los documentos que constan en el expediente, las razones de hecho y fundamentos de derecho que respaldan las actuaciones realizadas por esta dependencia, así como también el recurso de revocatoria interpuesto por la contribuyente esta gerencia procede a resolver en los siguientes términos: En cuanto al recurso de revocatoria interpuesto. Antecedentes. Primero:** Indica la recurrente, **que en fecha 3 de junio de 2016 se notifica el Acta de Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras de Comprobación e Investigación No. 1-05-017-16-206-011-03 y en fecha 16 de marzo de 2017 se notificó el Acta de Ampliación de la Actuación Fiscalizadora No. 1-05-017-1681-12-12, por medio de las cuales se pretende fiscalizar el impuesto a las utilidades del periodo 2014. Al respecto, estima esta gerencia, que lleva razón el recurrente, toda vez que al folio 11 del tomo I del expediente determinativo consta el acta de notificación de la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación. Segundo:** Menciona la reclamante, **que en fecha 28 de junio de 2017 se notifica a mi representada las Propuestas de regularización No. 1-05-017-16-243-341-03 y 1-05-017-16-244-341-03, mediante las cuales se comunican diferencias en la base imponible del impuesto sobre las utilidades, además de diferencias en la base imponible del impuesto de retenciones en las fuentes salariales respectivamente, ambas para el periodo 2014. Al respecto, considera esta gerencia que lleva razón la reclamante, esto en virtud de que a**



los folios del 456 al 494 del tomo III del expediente determinativo constan tanto las propuestas de regularización de ambos impuestos como el acta de notificación de estas. **Tercero:** Manifiesta la inconforme, **que dentro de los 5 hábiles posteriores, se manifestó total disconformidad contra las Propuestas de Regularización No. ATH-SF-PD-04-41-17-1005-341-03 y ATH-SF-PD-04-41-171006-342-12. Al respecto, se le indica a la reclamante, que los números que refiere como identificadores de las propuestas de regularización notificadas no resultan correctos a la luz de lo dispuesto en los folios 456 y 465 del tomo III del expediente determinativo. Cuarto:** Manifiesta la reclamante, **que el 21 de julio de 2017 se notifica a mi representada los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-03, por medio de los cuales se confirman los ajustes pretendidos en las Propuestas de Regularización. En estos se pretenden los siguientes ajustes: Un aumento en el Impuesto Sobre la Renta del periodo fiscal 2014 en relación con lo declarado por la suma de ₡33.301.841,00. Un incremento en el Impuesto de Retenciones sobre las fuentes salariales de los periodos de octubre 2013 a Setiembre 2014 en relación con lo declarado por las sumas de:**

Periodo	Monto
Octubre 2013	₡841.890
Noviembre 2013	₡783.809
Diciembre 2013	₡928.564
Enero 2014	₡2.266.622
Febrero 2014	₡1.133.691
Marzo 2014	₡1.472.316
Abril 2014	₡1.149.714
Mayo 2014	₡1.699.730
Junio 2014	₡1.733.882



Julio 2014	¢1.706.945
Agosto 2014	¢1.291.972
Setiembre 2014	¢2.091.786

*Al respecto, le indica esta gerencia a la reclamante, que efectivamente lleva razón en lo que manifiesta esto de conformidad a lo visible a los folios del 497 al 544 del tomo III del expediente determinativo, con la única salvedad de que el traslado de cargos y observaciones referido al impuesto de Retenciones el número correcto es 1-05-017-16-289-41-12 y no el 1-05-017-16-289-41-03 que indica la reclamante. **Quinto:** Menciona la inconforme, que el 4 de setiembre de 2017 se presenta ante la Administración Tributaria de Guanacaste la respectiva Impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-4103 y 1-05-017-16-289-41-03, por no encontrarse a derecho y lesionar los principios de razonabilidad, realidad económica y capacidad contributiva. Al respecto, le indica esta gerencia a la recurrente, que le asiste razón en lo que manifiesta esto de conformidad al escrito de impugnación visible al folio del 546 al 573 del tomo III del expediente determinativo. **Sexto:** Indica la reclamante que más de 3 años después, el 4 de noviembre de 2020 la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020, por medio de la cual se rechaza la impugnación presentada y se confirma lo dispuesto en los Traslados de Cargos y Observaciones. Al respecto, le indica esta gerencia a la recurrente, que efectivamente el 4 de noviembre le fue notificada la resolución determinativa N°ATG-SF-PD-IMP-63-2020 esto según acta de notificación visible al folio 602 del tomo III del expediente determinativo. **II. En cuanto a los elementos formales que dan lugar a la nulidad absoluta del procedimiento. Nulidad absoluta derivada de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** Manifiesta la recurrente, que a partir de un análisis del procedimiento administrativo impugnado, se denota que la Comunicación de Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras del órgano actuante se fundamenta jurídicamente en el artículo 144 del CNPT, en la versión de la Ley No. 9069, mismo que el día 31 de agosto de 2016, por unanimidad, fue declarado inconstitucional por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, conforme a la Sentencia No. 012496-16, en la cual se dispuso: "Se declaran parcialmente con lugar las acciones de*



inconstitucionalidad acumuladas y se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas). Específicamente, en el caso del ordinal 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario, se anulan tanto la versión vigente, según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido. La inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Se declaran, también, por unanimidad y razones separadas sin lugar las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigor de las normas que se declaran inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad, consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. Para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y del sistema tributario, ante la anulación de los ordinales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deja en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Comuníquese al Directorio de la Asamblea Legislativa, al presidente de la República y al ministro de Hacienda. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el diario oficial La Gaceta. Notifíquese a la Procuraduría General de la República, a los accionantes y coadyuvantes y demás partes intervinientes. El Magistrado Rueda Leal, además declara inconstitucional el artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Los Magistrados Cruz Castro y Salazar Alvarado ponen notas separadas.” Consecuentemente, debe llamarse la atención en cuanto a que el procedimiento determinativo, fue basado desde su origen en la norma anulada por disposición de la Sala Constitucional, situación que torna nulo el procedimiento a partir de la



*Comunicación de Inicio de la Actuación Fiscalizadora. Valga acotar, la nulidad apuntada ha sido ratificada en diversas ocasiones por las distintas secciones del Tribunal Contencioso Administrativo disponiendo la necesidad de anular todo el procedimiento al comprobarse la concurrencia del artículo inconstitucional como pilar del procedimiento determinativo, situación que se presenta en el caso de marras. Tal postura judicial conforme a la sentencia constitucional permite corroborar que todas las actuaciones que encontraron fundamento en el artículo 144 del CNPT, en su versión según la Ley N°9069, deben declararse nulas. Y es que, precisamente, al anular dicha norma, la Sala Constitucional procedió a dejar "en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", lo que implica que, entre el 10 de setiembre del 2012 que entró en vigor la Ley N° 9069 y el 31 de agosto del 2016, cuando fue emitido el voto de la Sala Constitucional N°12496-2016 no existió norma de rango legal en el Código Tributario que permitiera la emisión de las actuaciones cuestionadas, de conformidad con lo resuelto por la Sala Constitucional. En lo que respecta al caso de marras, el Acta de Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora fue dictado el día 3 de junio de 2016, esto es, en el ínterin descrito supra, momento para el cual no existía sustento normativo alguno que permitiera su emisión. Por tanto, el presente procedimiento determinativo se encontró expresamente fundamentada en el artículo 144 del CNPT, según versión anulada por la Sala Constitucional mediante voto N°12496-2016, al ser esta la norma vigente al momento de la emisión del acto, lo que conlleva a que todas las demás actuaciones derivadas de esta carezcan de fundamento jurídico y procedimental para su emisión. **Al respecto**, estima conveniente esta gerencia, aclararle a la recurrente, que no lleva razón en lo que manifiesta toda vez, que tal y como consta al folio 1 del tomo I del expediente determinativo la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación fue fundamentada en el artículo 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Adicionalmente, debe considerar la inconforme, que cuando le fueron notificadas las propuestas provisionales de regularización sea **27 de abril del 2017** (véase al efecto los folios del 360 al 397 del expediente determinativo, las propuestas de regularización el **28 de junio del 2017** (véase al efecto los folios del 456 al 494 del tomo III del expediente determinativo) y los traslados de cargos y observaciones **21 de julio del 2017** (véase al efecto los folios del 497 al 544 del tomo III del expediente determinativo, evidentemente dichos actos preparatorios fueron emitidos y notificados*



con posterioridad a la emisión del voto constitucional N°2016-012496, es decir entonces, que jurídicamente dichos documentos fueron fundamentados con el artículo 144 del Código Tributario versión Ley N°7900 esto en acatamiento a lo ordenado por la Sala Constitucional mediante el voto antes indicado, y lo cual resulta verificable a los folios 360, 369, 456, 465, 497 y 517 del expediente determinativo. Así las cosas, procede esta gerencia a rechazar la disconformidad expuesta por la recurrente, esto en el tanto, que para el caso particular la discusión respecto a los efectos jurídicos del referido voto constitucional se torna irrelevante, ya que todos los actos preparatorios antes señalados, fueron notificados, con posterioridad a la declaratoria de inconstitucionalidad implicando esto tal y como antes se mencionó que el fundamento jurídico de los mismos radicara en el artículo 144 de la Ley 7900 del 03 de agosto de 1999 publicada en la Gaceta N°159 del 17 agosto de 1999 de acuerdo al voto N°2016-012496. Aunado a esto, la resolución recurrida se dictó haciendo referencia tanto al voto constitucional N°2016-012496 como al dimensionamiento que hace la misma Sala Constitucional en el Por Tanto del citado voto donde de forma expresa mantiene vigente la versión del numeral 144 del Código Tributario anterior a la Ley N°9069 (véase al efecto folio 585 vuelto del tomo III del expediente determinativo). Bajo el contexto descrito, considera esta gerencia que no resultan de recibo los argumentos que sostiene la recurrente en cuanto a que los efectos del voto constitucional N°12496-2016 generó que sean nulas todas las actuaciones desde la comunicación de inicio, esto por no existir norma de rango legal que las sustentara jurídicamente, esto en virtud de que tantos los actos preparatorios como la resolución recurrida fueron dictados y notificados con posterioridad al voto de la Sala Constitucional y en apego a la normativa vigente, desaplicando así la versión del artículo 144 que fue declarado inconstitucional. Como respaldo de lo descrito, se transcribe lo siguiente: "(...) Sin embargo, en el caso particular la discusión en torno a los efectos del referido voto de la Sala Constitucional se torna irrelevante, ya que el Traslado de Cargos se dictó el 30 de setiembre de 2016, sea con posterioridad a la declaratoria de inconstitucional. El mencionado traslado indicó expresamente que se aplicaba el "artículo 144 de la Ley N° 7900 de 03 de agosto de 1999 publicada en La Gaceta N° 159 del 17 de agosto de 1999 de acuerdo con el voto de la Sala Constitucional 2016-012496(...) y fue suscrito por la Auditoria Fiscal Ingrid Jiménez Casares y la Coordinadora de Grupo Virginia Solano Madrigal (folios 2034 a 2043 del expediente determinativo). Además, la resolución determinativa N° SF-DT-11-R-1501-16 de las 8:02 horas del 21 de diciembre de 2016, se dictó



haciendo referencia al voto N° 2016-012496 y con sustento en el artículo 144 de la Ley N° 7900. Tal resolución fue firmada por la Gerente Tributaria Licenciada Marianela Monge Granados y la Subgerente de Fiscalización Licenciada Ileana Lara Rodríguez, siendo estas funcionarias distintas quienes dictaron el Traslado de Cargos, razón por la cual no se identifican violaciones al derecho de defensa de la empresa actora, según los términos del referido voto de la Sala Constitucional. Por tal motivo, no son de recibo los argumentos de la parte actora, que sostiene que los efectos del voto de la Sala Constitucional impide subsanar la inexistencia de etapas del procedimiento con la aplicación del Reglamento y que son nulas todas las actuaciones desde la comunicación de inicio, por no existir norma de rango legal que las sustentara legalmente o que habilitara a la Administración para actuar de esa manera. Tal posición de la parte actora pareciera pretender la declaratoria de la nulidad por la nulidad misma y de forma automática, sin precisar ni demostrar ninguna vulneración al debido proceso y al derecho de defensa(...)" **Tribunal Contencioso Administrativo N° 23-2021-IV de las 10:08 horas del 17 de febrero del 2021**, criterio que es ratificado por la **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mediante su voto N°000013-F-S1-2024 de las nueve horas con cincuenta minutos del once de enero del veinticuatro** "(...)Sin embargo, en el caso particular la discusión en torno a los efectos del referido voto de la Sala Constitucional se torna irrelevante, ya que el Traslado de Cargos se dictó el 30 de setiembre de 2016, sea con posterioridad a la declaratoria de inconstitucional. El mencionado traslado indicó expresamente que se aplicaba el "artículo 144 de la Ley N° 7900 de 03 de agosto de 1999 publicada en La Gaceta N° 159 del 17 de agosto de 1999 de acuerdo con el voto de la Sala Constitucional 2016-012496(...)" y fue suscrito por la Auditoria Fiscal Ingrid Jiménez Casares y la Coordinadora de Grupo 1 Virginia Solano Madrigal (folios 2034 a 2043 del expediente determinativo). Además, la resolución determinativa N° SF-DT-11-R-1501-16 de las 8:02 horas del 21 de diciembre de 2016, se dictó haciendo referencia al voto N° 2016-012496 y con sustento en el artículo 144 de la Ley N° 7900. Tal resolución fue firmada por la Gerente Tributaria Licenciada Marianela Monge Granados y la Subgerente de Fiscalización Licenciada Ileana Lara Rodríguez, siendo estas funcionarias distintas quienes dictaron el Traslado de Cargos, razón por la cual no se identifican violaciones al derecho de defensa de la empresa actora, según los términos del referido voto de la Sala Constitucional. Por tal motivo, no son de recibo los argumentos de la parte actora, que sostiene que los efectos del voto 12496-2016 de la Sala Constitucional impide subsanar la



*inexistencia de etapas del procedimiento con la aplicación del Reglamento y que son nulas todas las actuaciones desde la comunicación de inicio, por no existir norma de rango legal que las sustentara legalmente o que habilitara a la Administración para actuar de esa manera. Tal posición de la parte actora pareciera pretender la declaratoria de la nulidad por la nulidad misma y de forma automática, sin precisar ni demostrar ninguna vulneración al debido proceso y al derecho de defensa (...)" **En cuanto a los fallos del Tribunal Contencioso Administrativo N° 26-2017 VI, 21-2017-IV, 17-2019-VII, 92-2019-VII y 90-2020-VII.** Manifiesta la recurrente, que, sobre este supuesto, la sentencia N°. 26-2017-VI del Tribunal Contencioso Administrativo, determinó que: "(...) el procedimiento determinativo llevado bajo el expediente N° 1-04-036-13, presenta una patología por ausencia e ilegitimidad sustancial del elemento formal procedimiento, razón suficiente para disponer la nulidad de esa causa en su totalidad, desde su acto de inicio y hasta el acto final, pues ambos extremos forman parte de un procedimiento cuyo amparo descansa en una norma que ha sido estimada como inconstitucional." Claramente, el Tribunal sentenciador establece que el acto de inicio, y todo el procedimiento, descansan sobre la norma declarada inconstitucional, por lo que procede la nulidad en su totalidad. En el mismo sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo consideró en la sentencia No. 21-2017-VI del 21 de febrero de 2017 que: "Incidencia de lo resuelto en sede constitucional en el caso concreto. Dicho lo anterior, considerando el efecto declarativo y retroactivo que impuso la misma Sala Constitucional en el voto N° 12496-2016, es claro que el procedimiento previsto en el artículo 144 del CNPT, en su versión reformada por la Ley N° 9069, no puede constituirse en uno que pueda estimarse como válido, en la medida en que se amparaba en una norma que si bien le daba cabida, en definitiva, fue declarada contraria al Derecho de la Constitución, por lo que es evidente que las acciones de aplicación de ese mandato legal, presentan la misma deficiencia de base que llevó a la supresión aludida. Ante la eliminación de la norma que tipificaba el procedimiento aplicado a las determinaciones de oficio, ese elemento formal del acto queda ayuno de respaldo jurídico, por lo que sobreviene en esos casos, una nulidad insalvable, de grado absoluto. Posteriormente, en febrero del año 2019, mediante sentencia No. 0017-2019, la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo se refirió respecto a la incidencia de la sentencia constitucional para los procedimientos iniciados de conformidad con la norma declarada inconstitucional: "IV. Incidencia de lo resuelto en sede constitucional sobre el caso concreto. Dicho lo anterior,*



considerando el efecto declarativo y retroactivo que impuso la misma Sala Constitucional en el voto No. 12496-2016, es claro que el procedimiento previsto en el artículo 144 del CNPT, en su versión reformada por la Ley No. 9069, no puede constituirse en uno que pueda estimarse como válido, en la medida en que se amparaba en una norma que si bien le daba cabida, en definitiva, fue declarada contraria al Derecho de la Constitución, por lo que es evidente que las acciones de aplicación de ese mandato legal, presentan la misma deficiencia de base que llevó a la supresión aludida. Ante la eliminación de la norma que tipificaba el procedimiento aplicado a las determinaciones de oficio, ese elemento formal del acto queda ayuno de respaldo jurídico por lo que sobreviene en esos casos, una nulidad insalvable de grado absoluto.” En efecto, conforme se desprende de los preceptos 166 y 167 de la Ley General de la Administración Pública, la invalidez absoluta se produce por la ausencia real y/o jurídica de uno de los elementos del acto (166), o bien, por las deficiencias de uno de esos elementos constitutivos de la conducta administrativa, a tal grado que impida la consecución del fin público (167). Al desaparecer la norma que regulaba el elemento procedimental, ello equivale a la ausencia jurídica de dicho elemento. De igual manera, si la invalidez viene conceptualizada por el artículo 158 del mismo texto legal, como la disconformidad sustancial del acto administrativo en relación con el ordenamiento jurídico vigente, siendo que el procedimiento se amparaba en una norma legal declarada inconstitucional (fuente general), es más que notorio que esa aplicación concreta de la norma estimada contraria al derecho de la Constitución, es igualmente lesiva al ordenamiento jurídico. Lo anterior implica, que el procedimiento determinativo llevado para el caso concreto de la empresa actora y que da origen a esta litis, presenta una patología por ausencia e ilegitimidad sustancial del elemento formal procedimiento, razón suficiente para disponer la nulidad de dichos procedimientos administrativos tributarios en su totalidad, desde su acto de inicio y hasta el acto final, pues ambos extremos forman parte de un régimen inconstitucional. Desde esta perspectiva, estima este Tribunal que, atendiendo a lo anteriormente indicado, no queda más que acoger el pedimento anulatorio y declarar la nulidad absoluta de los actos administrativos impugnados en esta demanda. Lo anterior adquiere mayor coherencia si se toma en consideración que por su parte, la representación estatal, consciente de esta circunstancia jurídica, se allanó a las declaratorias de nulidad pretendidas dentro de la presente litis. Por lo expuesto, este Tribunal es del criterio de que la sola declaratoria de inconstitucionalidad de la norma que sirve de sustento al procedimiento se



seguido para concluir dictar el acto de liquidación de oficio demás actos administrativos que aquí se cuestionan (artículo 144 del CNPT) trae como efecto que deba decretarse la nulidad absoluta de esas actuaciones administrativas a saber: el Acto de Liquidación de Oficio, emitido por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, documento número 1-10-003-14-038-041-01 de fecha 23 de mayo del 2014; resolución sancionatoria número 2-10-003-14-063-514-01 de fecha 22 de mayo del 2014 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales y la resolución sancionadora número 2-10-003-14-001-516-01 de fecha 22 de mayo del 2014, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. Al margen de la comprobación efectiva o no de los hechos que sustentaron las determinaciones fiscales, ese aspecto resulta irrelevante, pues la deficiencia formal apuntada lleva a la nulidad que por este medio se declara. De igual manera, esa declaratoria de nulidad absoluta supone la invalidez de todas aquellas conductas de confirmación, ejecución o reiteración de aquellos actos de liquidación de oficio (ALO) y del procedimiento determinativo anulado, que dependan directa o indirectamente de aquellos, según lo ordena el ordinal 163 inciso 2) de la LGAP en relación con el mandato 122 inciso a) y K) del Código Procesal Contencioso Administrativo. De conformidad con lo dispuesto por los numerales 171 de la Ley General de la Administración Pública; 39.2 y 131 inciso 1) del Código Procesal Contencioso Administrativo, este pronunciamiento es meramente declarativo y retroactivo a la fecha de las conductas anuladas, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe. Por la forma en que se resuelve, se omite pronunciamiento sobre los demás aspectos alegados por las partes litigantes.” Más recientemente, mediante la sentencia No. 92-2019 del 13 de setiembre del 2019, la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo, dispuso la nulidad de un procedimiento determinativo en el que, pese a que no existió Acto de Liquidación de Oficio al haberse anulado en sede administrativo se comprobó, tal y como sucede en el presente caso, que el procedimiento, desde su inicio, fue basado en el artículo 144 del Código Tributario declarado inconstitucional. Consecuentemente, el Tribunal Contencioso Administrativo fue contundente en declarar la nulidad de todo el procedimiento, ordenando en el acto el archivo del expediente: "La declaratoria de nulidad afecta el acto inicial del procedimiento determinativo expediente N° 1-11-017-14 dado que éste se basó en una redacción de la norma posteriormente declara inconstitucional desde su origen, razón por la cual, todas las actuaciones contenidas y emitidas dentro de dicho expediente corren la misma suerte, y deben anularse, lo cual, lógicamente incluye las resoluciones que



*impugna la parte en el presente expediente, además de la resolución sancionadora por artículo 81 del CNP N° 211-022-14-1197-5178-03 dictada el 12 de setiembre del 2017.” “VI.- Sobre lo pretendido por la parte actora: Considera esta Cámara que la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios afecta todo el procedimiento determinativo expediente N° 1-11-017-14 el cual se inició con fundamento en la redacción del artículo 144 del CNPT que posteriormente fue declarado inconstitucional, razón por la cual, la Administración Tributaria no podía continuar las gestiones tomando como fundamento una Propuesta Provisional de Regularización que se basaba en una norma inconstitucional.” La sentencia aludida no deja margen de dudas en cuanto a que todo el procedimiento debe declararse nulo, pues este se fundamentó, desde su inicio, con cimiento en la versión del artículo 144 del CNPT declarado inconstitucional. Ergo, en idénticas condiciones al caso de marras, el Acta de Inicio de la Actuación Fiscalizadora del presente procedimiento fue basada en la norma inconstitucional, lo que torna todas las actuaciones consecuentes en nulas. Agrega el Tribunal que, lo que debió proceder en dicho caso era que, una vez declarada la nulidad del procedimiento, la Administración Tributaria iniciara un nuevo procedimiento determinativo con base en la redacción vigente del artículo 144 del CNPT, claro está, siempre y cuando no hubiese prescrito su potestad determinativa, dado a que todo el procedimiento fue alcanzado inicialmente por la declaratoria de inconstitucionalidad. En el antecedente más reciente, del 14 de agosto del 2020, de nuevo el Tribunal Contencioso Administrativo ratificó la improcedencia de sostener un procedimiento determinativo cuyo fundamento se justificará en la versión inconstitucional del artículo 144 del CNPT. Al respecto, mediante la sentencia No.090-2020 VII, el Tribunal Contencioso Administrativo, dispuso la nulidad absoluta de todo el procedimiento determinativo y sancionador, al comprobar que, pese a la inexistencia jurídica del dictado del Acto de Liquidación de Oficio, el Acta de Inicio de Actuación Fiscalizadora, fue fundamentada en la normativa declarada inconstitucional. Concretamente, la reciente sentencia indicó: "No obstante, es lo cierto que sobre los otros actos administrativos anteriores, que tenían sustento precisamente en el numeral 144 en su versión anulada por la Sala Constitucional, (...) a partir del dictado del voto 12496-2016 de las 16:15 horas del 31 de agosto del 2016, resulta claro para este Colegio de Jueces, que están de igual manera absorbidos por el vicio de nulidad detectado en el canon 144 citado, pues basta una lectura de los mismos, para darse cuenta que su fundamento era el numeral declarado inconstitucional." **Al***



*respecto, estima conveniente esta gerencia, el deber de aclarar que los fallos referidos si bien resultan precedentes judiciales de consideración los mismos a la luz de lo establecido en el artículo 9 de nuestro Código Civil el cual para los efectos se transcribe: "Artículo 9.- La jurisprudencia contribuirá a informar el ordenamiento con la doctrina que, de modo reiterado, establezcan las salas de casación de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Plena al aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho" no resultan calificables como jurisprudencia esto en virtud, de que su emisión proviene del Tribunal Contencioso Administrativo secciones por ende no resultan de acatamiento obligatorio para el asunto que nos ocupa de ahí entonces, le resulta justificable a esta dependencia su desacato. Aunado a esto, del contenido de los extractos de los fallos referidos se rescata en resumen y como común denominador que los mismos hacen referencia a la consideración que debe tenerse tributariamente del efecto declarativo y retroactivo que impuso la misma Sala Constitucional mediante su voto N°12496-2016 en donde el procedimiento previsto en el artículo 144 del Código Tributario en su versión reformada Ley N°9069 no puede constituirse en uno que pueda estimarse como válido, esto en la medida en que se si bien le daba cabida, en definitiva fue declarada contraria al Derecho de la Constitución. Así entonces, a partir de lo mencionado, en los procedimientos determinativos analizados, en cada uno de los fallos referidos todos presentaban una patología la cual era originada por la ausencia e ilegitimidad sustancial del elemento formal procedimiento razón suficiente para disponer la nulidad de las causas en general en su totalidad, es decir desde su inicio y hasta el acto final esto en consideración de que ambos extremos forman parte de un procedimiento cuyo amparo descansa en una norma que ha sido estimada como inconstitucional por lo que procede la nulidad en su totalidad. Dicho lo anterior y siendo que el voto de la Sala Constitucional **N°12496-2016** fue emitido el **31 de agosto del 2016** y las propuestas provisionales, de regularización como los traslados de cargos y observaciones fueron emitidos y notificados con posterioridad a la emisión del **Voto N°12496-2016** implicando esto que los mismos se fundamentaran en el artículo **144** versión Ley 7900 es decir, apegados a la normativa vigente, esto a consecuencia del dimensionamiento hecho por la misma Sala Constitucional en la parte dispositiva del citado voto en donde de manera expresa mantiene vigente la versión del numeral 144 del Código Tributario anterior a la Ley N°9069. Así las cosas y considerando que el caso que nos ocupa no alcanzó el grado de una situación jurídica consolidada entendiéndose como tal, "aquella condición en la que*



*una persona obtiene, en virtud de una disposición de la ley o de una sentencia firme que lo declare, la seguridad y el consecuente provecho de un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos” Diccionario usual Poder Judicial, es que procede esta gerencia a rechazar las referencias de los fallos aportados por la recurrente, como sustento de sus disconformidades, esto a consecuencia del incumpliendo probatorio incurrido por la reclamante, en relación a la demostración de la vulneración al debido proceso y su derecho de defensa en el proceso determinativo que nos ocupa, ya que no resulta de recibo, pretender una declaratoria de nulidad de todo lo actuado de forma automática sin precisar las vulnerabilidades procesales antes señaladas. **En cuanto a la declaratoria de nulidad absoluta de la totalidad del procedimiento determinativo. Manifiesta la recurrente, que, a simple vista, y conforme al elenco fáctico expuesto en los antecedentes de este caso, la situación procedimental analizada por las distintas secciones del Tribunal Contencioso Administrativo se ajusta a plenitud, al comprobar que el Acta de Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras se fundamentó en la versión inconstitucional de la norma procedimental. Por tanto, el resultado arribado por las sentencias consolidadas y explayadas en el presente libelo debe ser el mismo para el presente caso, declarándose la nulidad de la totalidad del procedimiento determinativo y su accesoría sanción. Valga la pena reiterar que el fundamento legal de un acto administrativo es un aspecto básico y esencial, sin que sea argumentable que se puede prescindir de él sin afectar el derecho de defensa de los administrados, pues como es del conocimiento de la Administración, sus actuaciones se rigen por el principio de legalidad, y al no existir una norma que le autorizara a emitir esos actos, se encontraba legalmente impedida para hacerlo. Nótese además que el artículo 188 del CNPT incluyó cualquier violación al ordenamiento jurídico como causa prima facie de nulidad en estos procedimientos. Del expediente legislativo de la Ley N° 9069 es posible concluir con facilidad que la intención de los legisladores fue precisamente incorporar este supuesto de nulidad, flexibilizando lo dispuesto en la LGAP. En síntesis, dentro del presente procedimiento determinativo no se vislumbra otro remedio procesal más que declarar la nulidad absoluta de la totalidad del procedimiento determinativo, en el tanto existe jurisprudencia consolidada que confirma la postura que esta representación ha sostenido en cuanto a que la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del CNPT tiene como resultado la supresión del ordenamiento jurídico de la norma que fundamentaba la determinación oficiosa, siendo que***



*ante la carencia de norma, el acto administrativo es vaciado en su motivo, siendo inevitable la sobreviniente nulidad absoluta. Al respecto, estima conveniente esta gerencia, aclararle a la recurrente que no lleva razón en lo que expone en cuanto a que la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación tal y como se le indicó al inicio del presente considerando fue fundamentado en el artículo 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario y no en el artículo 144 del Código Tributario versión Ley N°9069 declarado inconstitucional mediante el **voto N°12496-2016** tal y como lo menciona la inconforme de igual manera, tal y como antes se mencionó los actos preparatorios tales como las propuestas (provisional y definitiva) al igual que los traslados de cargos y observaciones fueron fundamentados en el numeral 144 del Código Tributario versión Ley N°7900. En vista de que las sentencias referidas por la recurrente no constituyen jurisprudencia tal y como antes fue señalado, así como tampoco ni la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación ni los actos preparatorios fueron emitidos con fundamento en el artículo 144 versión Ley N°9069 es que a todas luces no resulta procedente la declaratoria de nulidad absoluta pretendida por la reclamante. En cuanto a que el fundamento legal de un acto administrativo, es un aspecto básico y esencial del mismo y que el prescindir de este se genera afectación al derecho de defensa de los administrados, estima esta gerencia que efectivamente, podría configurarse dicho cuadro fáctico pero en el caso de análisis no es posible que ocurra esto por las razones de hecho y derecho señaladas en apartados anteriores así como también al voto de la Sala Primera antes indicado, de igual manera, la declaratoria de nulidad solo resulta procedente cuando se acredite de manera plena e indubitable la vulneración al debido proceso y al derecho de defensa siendo que dicha situación no se configuró en el caso de análisis no resulta de recibo lo pretendido por la inconforme. En lo que respecta a que las actuaciones de la administración pública en general se rigen por el principio de legalidad efectivamente, lleva razón la recurrente, por ello, al dimensionar la Sala Constitucional los alcances de la declaratoria de nulidad y al mantener vigente la versión del numeral 144 del Código Tributario versión Ley 7900 generó la existencia de la norma que autorizó a la Administración Tributaria para emitir los actos preparatorios antes referidos. Así las cosas, no resulta de recibo lo indicado por la recurrente, en cuanto a la inexistencia de una norma que facultara al órgano fiscalizador para emitir los actos preparatorios indicados de ahí entonces, resulta justificable el rechazo de dicha disconformidad. En lo que respecta, a la inclusión*



de cualquier violación al ordenamiento jurídico como causa prima facie en el artículo 88 del Código Tributario efectivamente lleva razón la reclamante en cuanto a la referencia normativa que realiza, pero ello no implica, que dicha invocación sea de declaratoria automática tal y como lo pretende la recurrente, esto en consideración de que la misma no logró el grado suficiente de acreditación de la vulneración provocada al debido proceso o al derecho de defensa esto considerando que a lo largo del proceso determinativo que nos ocupa a la misma se le otorgaron cada una de las garantías procesales previstas para que procediera a ejercer de manera plena su derecho de defensa. Así las cosas, ante la existencia de norma legal que facultaba a la Administración Tributaria para emitir dentro del procedimiento determinativo que nos ocupa los actos preparatorios referidos en el presente considerando esto a la luz del dimensionamiento realizado por la Sala Constitucional en el Por Tanto del voto N°12496-2016, esto al mantener vigente de forma expresa la versión del numeral 144 del Código Tributario versión Ley N°7900. En síntesis, por lo mencionado, evidentemente no se vislumbra bajo ninguna óptica la procedencia del remedio procesal pretendido por la recurrente, como lo es la declaratoria de la nulidad absoluta de la totalidad del procedimiento determinativo esto en el tanto de que no ha existido durante la tramitación del proceso que nos ocupa la supresión de la norma que fundamentaba la determinación de oficio realizada a la inconforme por ello entonces, ni los actos administrativos preparatorios como el final notificados se encuentran viciados de motivo por ello, la declaratoria de nulidad absoluta que pretende la recurrente que se declare en la presente etapa procesal, no resulta de recibo, de ahí entonces, resulta justificable su rechazo. **B. En cuanto a la prescripción del periodo fiscal 2014 y consecuente pérdida de la competencia temporal del órgano fiscalizador.** Considera la reclamante, que la potestad de determinación de oficio de la Administración Tributaria para el periodo fiscal 2014 se encuentra prescrita, ergo, las actuaciones son absolutamente nulas debido al acaecimiento de la pérdida de competencia temporal de la Administración Tributaria. En primera instancia, es importante tener claro que el artículo 53 del CNPT (vigente y aplicable al caso concreto), dispone las causas de interrupción o suspensión del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. El indicado numeral en su inciso a), establece que el cómputo de la prescripción se interrumpirá por la notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, pero de seguido, establece dos hipótesis por las cuales esa



notificación pierde su efecto interruptor: "Artículo 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. ". En el mismo sentido, el artículo 144 del RPT, aplicable al procedimiento de fiscalización en análisis, disponía lo siguiente: "Artículo 144.- Interrupción de la actuación de comprobación e investigación. Iniciada la actuación deberá seguir hasta su terminación de acuerdo con su naturaleza carácter, evitándose interrupciones que retarden injustificadamente la conclusión del procedimiento. No obstante, cuando la interrupción de las actuaciones por causas imputables a la Administración supere los dos meses contados a partir de la última actuación practicada, se producirán los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. En lo que al caso interesa, el efecto previsto por el legislador patrio como sanción procedimental ante la inercia por más de dos meses en el curso de las actuaciones de fiscalización, esta Representación es enfática en que, en el procedimiento puesto en conocimiento de este Tribunal, tuvo una suspensión por más de dos meses de la actuación fiscalizadora, lo cual tiene como efecto jurídico, la no interrupción de la prescripción de la potestad administrativa para fiscalizar los periodos fiscales auditados. Precisamente, la fiscalización sufre un periodo de inacción de más de tres años, desde la fecha en que se presentó la Impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones y hasta el día en el cual la Administración Tributaria de Guanacaste notificó a mi Representada de la Resolución Determinativa: Según se aprecia en el antecedente quinto del escrito, el día 4 de setiembre de 2017 se presenta ante la Administración Tributaria de Guanacaste la respectiva Impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289- Conforme al antecedente octavo del escrito, fue hasta el día 4 de noviembre de 2020 que la Administración Tributaria de Guanacaste notificó la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020. Con base en el cuadro fáctico descrito, es menester, contemplar que ya el Tribunal Contencioso Administrativo conoció dos casos en idénticas condiciones, en los que, ante la interposición del Reclamo Administrativo en tiempo, se emitió la correspondiente Resolución Determinativa fuera de plazo. Lo relevante para estos efectos es que,



idéntico a nuestro caso, en el ínterin se vislumbró, una suspensión mayor a los dos meses, entre la impugnación del traslado de cargos y la notificación de la Resolución Determinativa. Ante tal suspensión, en ambas sentencias, el honorable Tribunal Contencioso Administrativo, concluyó que el alcance de la sanción procesal del artículo 53 inciso a), comprende hasta la determinación de oficio. Consecuentemente, en ambos casos declara la prescripción de los periodos fiscales. En tal sentido, mediante sentencia No. 49-2020, del 20 de abril del 2020, del Tribunal Contencioso Administrativo; la Sección VI, da finalmente la respuesta al tema: "A diferencia de lo que expone el Estado, la interpretación que hace esta Cámara del ordinal 53 inciso a) del CNPT, no permite concluir que el supuesto de suspensión de dos meses, sea solamente aplicable a la fase de comprobación abreviada y que, una vez que se ha emitido la propuesta de regularización, va la Administración no se encuentre afecta al parámetro de esa norma. En el contexto de la norma de marras, las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, no se entienden limitadas a la fase de investigación solamente, sino que alude a la unidad del Folio 610 trámite o procedimiento para establecer si la conducta del sujeto pasivo, en lo que se refiere a la determinación y liquidación de sus obligaciones tributarias, se ha realizado de manera debida. Empero, no se estima que la norma aludida, aplique, con exclusividad, a la fase de comprobación previa, como sugiere el Estado, de suerte que la sanción por indolencia procedimental de dos meses no sea igualmente atinente a las fases posteriores a la citada propuesta y que se direccionan a emitir el acto determinativo. A juicio de este cuerpo colegiado, tanto las actuaciones de comprobación previa como la propuesta de regularización ulterior determinación final. son componentes de un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento debido de los deberes tributarios materiales. Así, la redacción del ordinal 144 del CNPT que alude a que, terminadas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada necesarias, se debe emitir la propuesta de regularización, no dice que el supuesto regulado en el canon 53 inciso a) precitado, imponga un límite de temporalidad para mantener la interrupción en la prescripción, solamente atinente al curso de esas acciones iniciales. Por el contrario, en tanto ese último mandato alude a la comprobación de las obligaciones materiales, se entiende como referencia al ejercicio procedimental propio de las potestades de fiscalización inherentes al Fisco. que le permiten las acciones de determinación de oficio. Así visto. esas acciones previas son componente fundamental de dicha potestad determinativa, por lo que. han de entenderse como parte de una



sola manifestación. La regulación reglamentaria que cita etapas diversas en ese ejercicio determinativo no es óbice para lo indicado, en la medida en que ese tratamiento infra legal no tiene la virtud de regular supuestos diversos a los previstos en la ley, concretamente. en lo que interesa a este caso, en lo relativo a las causas de interrupción de la prescripción y los supuestos en los que, por dilaciones injustificadas atribuibles a la Administración, ese efecto interruptor no se produce.” Sin lugar a duda, partiendo de la más actualizada posición judicial, tenemos que, conforme a la literalidad del ordinal 53 inciso a) del CNPT, las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, no se entienden limitadas a la fase de investigación solamente, sino incluye la determinación y liquidación de las obligaciones. Por ende, el alcance del precepto legal, cubre hasta la determinación de oficio, ergo, la sanción por indolencia procedimental de dos meses se direcciona tanto a las actuaciones de comprobación previa como a la propuesta de regularización y ulterior determinación final, por ser todas estas componentes de un mismo ejercicio del control tributario intensivo. Más recientemente, y en el mismo sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo se refirió en la sentencia No. 65-2020, del 28 de mayo de 2020. El Tribunal, nuevamente es contundente en definir que las consideraciones en torno a los dos meses de inactividad alcanzan hasta la determinación: “(...) De esa manera, cuando se notifica el traslado de cargos y observaciones 1-04-047-13821-041-03 el 26 de septiembre, se hizo dentro del período de prescripción original. Sin embargo, pese a que la accionante impugnó ese traslado el 02 de noviembre del 2016. no fue sino hasta el 24 de abril del 2017 que se emite la resolución determinativa. Así visto, ciertamente existe un lapso superior a dos meses entre la presentación de las medidas recursivas en contra del traslado de cargos y la resolución determinativa, aspecto que en orden a lo expuesto ut supra, la apertura del procedimiento de fiscalización no puede producir el efecto interruptor que inicialmente produjo. (...) Lo anterior pone en evidencia que aplicando los efectos previstos en el numeral 53 inciso a) del CNPT, la determinación de la obligación fiscal correspondiente a ese período fiscal 2011 se encontraba vencida al momento de emitir el acto determinativo el cual no podría tener la virtud de interrumpir un plazo ya fenecido. (..). Por ende, al momento de emitir la resolución determinativa en abril del 2017, ya había fenecido la potestad de fiscalización siendo que, atendiendo al período fiscal fiscalizado, el cómputo de ese lapso arrancó en el mes de enero del 2012, lo que lleva a tener por ocurrida la prescripción que reclama la accionante.” El caso de



marras se ajusta a la perfección con los antecedentes judiciales, en el tanto, se presentó la impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones el día 4 de setiembre de 2017, siendo que, hasta el día 4 de noviembre de 2020, sea, tres años, y dos meses después, se notificó a mi Representada de la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020, es decir, más de 18 veces de tiempo establecido en el numeral 53, inciso a) del CNPT. Consecuentemente, se confirma que nos encontramos ante una suspensión por más de dos meses, acaecida en la etapa la fiscalización. Como se indicó, en ambos supuestos, como consecuencia de la sanción procedimental, el Tribunal declaró la prescripción, por haberse dictado la Resolución Determinativa fuera del plazo de dos meses, incidiendo en la prescripción, al suprimirse el efecto interruptor del acta de inicio de la actuación fiscalizadora. En este punto es necesario referir el cuadro factico que analizó el Tribunal, en la sentencia No. 65-2020, del 28 de mayo de 2020, a efecto de declarar la prescripción del periodo fiscal 2011: "(...) De ese recuento se desprende que la apertura de las actuaciones de fiscalización, en fecha 01 de octubre del 2013, en su oportunidad, dispuestas por oficio N° 1-04-047-13-800011-03, generaron un efecto interruptor de la prescripción, de conformidad con el artículo 53 inciso a) del CNPT, a partir de lo cual, el plazo trienal, aplicable al caso, se computaba nuevamente a partir del 01 de enero del 2014, ateniendo a las normas aplicables a esa relación, feneciendo el 31 de diciembre del 2016. Luego, (...) el 31 de octubre del 2014, es decir, dentro del plazo de prescripción que fenecía el 31 de diciembre del 2016, la Administración emite acto en el que comunica la imposibilidad de dictar un nuevo acto de liquidación, producto de la acción de inconstitucionalidad tramitada en el expediente 1411798-0007-CO. (...) De esa manera, cuando se notifica el traslado de cargos y observaciones 1-04-047-13-821-041-03 el 26 de septiembre, se hizo dentro del período de prescripción original. Sin embargo, pese a que la accionante impugnó ese traslado el 02 de noviembre del 2016, no fue sino hasta el 24 de abril del 2017 que se emite la resolución determinativa. Así visto, ciertamente existe un lapso superior a dos meses entre la presentación de las medidas recursivas en contra del traslado de cargos y la resolución determinativa, aspecto que, en orden a lo expuesto ut supra, la apertura del procedimiento de fiscalización no puede producir el efecto interruptor que inicialmente produjo. Por ende, considerando que el tributo bajo fiscalización corresponde al período fiscal 2011, período en el cual, el plazo prescriptivo aplicable era de 3 años. siendo que la reforma que sostiene el plazo cuatrienal actual fue emitida mediante la Ley N°9069 del 10 de



septiembre del 2012. el cómputo de ese plazo partiría del 01 de enero del 2012 y hasta el 31 de diciembre del 2014. Del análisis de los autos se tiene que las actuaciones de fiscalización iniciaron el 01 de octubre del 2013, por lo que la prescripción de 3 años corría desde el 01 de enero del 2014 y fenecía el 31 de diciembre 2016. Sin embargo, la acción de inconstitucionalidad señalada fue publicada el 09 de septiembre del 2014, es decir, restando 3 meses 21 días para el vencimiento del plazo original de prescripción. No fue sino hasta el 22 de septiembre del 2016 que se comunica la anulación de la reforma realizada al artículo 144 del CNPT y el restablecimiento de la versión previa de esa norma. A partir de esa declaratoria, se levanta la causal de suspensión de aquella prescripción, debiendo, por ende, computar los 3 meses 21 días que restaban para cumplir con la prescripción original. Ello implica que, a partir del 22 de septiembre del 2016, esos 3 meses 21 días fenecieron el 13 de enero del 2017. Ergo ante la inoponibilidad del efecto interruptor derivado de la inercia superior a dos meses señalada. el siguiente acto capaz de producir un efecto interruptor sería el acto determinativo SF-DT-04-R-018-17 el cual se insiste fue notificado el 24 de abril del 2017. Lo anterior pone en evidencia que aplicando los efectos previstos en el numeral 53 inciso a) del CNPT la determinación de la obligación fiscal correspondiente a ese período fiscal 2011, se encontraba vencida al momento de emitir el acto determinativo, el cual no podría tener la virtud de interrumpir un plazo ya fenecido. (...) Así las cosas, dicha conducta desconoce la procedencia de la prescripción alegada, pese a que se han configurado los presupuestos que permiten su aplicación. Lo indicado determina la invalidez de grado absoluto de esa conducta administrativa. Así las cosas, atendiendo al recuento de plazos referido, debe acogerse el alegato de la accionante y, en consecuencia, disponer la nulidad de la resolución determinativa No. SF-DT-04-R-018-17. por haberse adoptado una vez que la potestad de fiscalizar y determinar el período fiscal de renta 2011 de la actora, se encontraba prescrito. De igual manera, de conformidad con el numeral 164.1 de la Ley General de la Administración Pública, la nulidad de ese acto supone la invalidez de los demás actos posteriores que guarden dependencia lógica con aquel." De tal forma, tenemos que el cuadro fáctico analizado por el Tribunal Contencioso Administrativo a efecto de declarar la prescripción resulta similar al caso concreto, para el periodo fiscal bajo discusión. Partiendo del criterio desarrollado del Tribunal, a continuación, la incidencia de suprimir el efecto interruptor del Acta de Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras, para el periodo bajo análisis, la prescripción del periodo se empieza a contar el día 1° de enero de 2015, siendo el día que transcurrieron los 4 años



dispuestos en el artículo 51 del CNPT el 1 de enero de 2019. Tomando en cuenta que la Resolución Determinativa se notificó hasta el día 4 de noviembre de 2020, resulta evidente que la prescripción para el periodo fiscal 2014 se configuró, 23 meses antes del siguiente acto interruptor. Ergo, la conclusión en torno al acaecimiento del plazo prescriptivo es del todo aplicable, en el tanto, como consecuencia de la inexistencia de una causal de suspensión de la interrupción de aquella acta de inicio de actuaciones fiscalizadoras, notificada a mi Representada el día 3 de junio de 2016, el primer acto administrativo capaz de producir un efecto interruptor lo fue el acto determinativo N° ATG-SF-PD-IMP-63-2020 el cual se insiste fue notificado en fecha 4 de noviembre de 2020; es decir, cuando el periodo fiscal 2014 se encontraba más que prescrito. Lo anterior pone en evidencia que, aplicando los efectos previstos en el numeral 53 inciso a) del CNPT, la potestad para la determinación administrativa de la obligación fiscal correspondiente para el ejercicio fiscal 2014, se encontraba vencida al momento de emitir el acto determinativo, el cual no podría tener la virtud de interrumpir un plazo ya fenecido. Como corolario del dictado de los actos señalados, cuando el ejercicio de la potestad fiscalizador de la Administración estaba prescrito, se produce inevitablemente su nulidad al comprobarse la pérdida temporal de su competencia. Comprobada la prescripción descrita, se tiene que la competencia temporal del órgano fiscal se extingue producto de su inacción como titular del derecho, viciando de nulidad absoluta aquellos actos posteriores al acaecimiento del plazo fatal. Recordemos que para la correcta validez del acto administrativo deben concurrir una serie de elementos bien definidos en la Ley. Respecto al tiempo, establece el numeral 63 de la LGAP lo siguiente: "Artículo 63.-1. Habrá una limitación de la competencia por razón del tiempo cuando su existencia o ejercicio esté sujeto a condiciones o términos de extinción..." Para el caso que nos ocupa, con base en el hecho irrefutable que se ha producido la pérdida de la competencia temporal del órgano fiscalizador, resulta evidente que TODOS los actos administrativos dictados con posterioridad por parte del Oficina Fiscalizadora serán absolutamente nulos por el vicio irremediable de carencia de competencia temporal. Con base en lo indicado, de comprobarse la inactividad apuntada, lo procedente es declarar la ilegalidad del procedimiento, en el tanto que, como se indicó anteriormente existió una inacción por dos meses en la actuación fiscalizadora, que incidió directamente en el cómputo de prescripción. Ahora bien, a efecto de remendar su error procedimental, tampoco puede la Administración Tributaria proceder a reiniciar la fiscalización, en el tanto que ninguno de los actos



*emitidos durante la fiscalización surtió un efecto de suspensión del curso de la prescripción, en virtud de la interrupción injustificada por más de dos meses de las actuaciones, según se ha explicado ampliamente. Por tanto, en estas alturas, la Administración Tributaria se encuentra legalmente imposibilitada de emitir acto determinativo alguno, en virtud que ya no cuenta con competencia temporal, según indicamos en el apartado anterior y, además, por el hecho de que el plazo fatal de prescripción para los periodos en cuestión ya se ha configurado, siendo que una determinación oficiosa en dicho contexto, bajo todo punto de vista, resultará absolutamente viciada de nulidad. **Al respecto**, le indica esta gerencia a la recurrente, que no le asiste razón en cuanto a que la potestad de determinación de oficio de esta Administración Tributaria para el período fiscal 2014 se encuentra prescrita conforme con lo previsto en el artículo 53 inciso a) del Código Tributario en su versión vigente para el período fiscal en estudio, esto a pesar de la previsión realizada por el legislador patrio en cuanto a la sanción procedimental ante la inercia de dos meses en el curso de las actuaciones de fiscalización esto debido, a que en el caso de análisis, no se ha configurado la transgresión procesal que alega la recurrente, esto debido, a que tal y como a continuación se detallará, no ha existido, una suspensión de más de dos meses de la actuación fiscalizadora que pueda generar como sanción procesal la no interrupción de la prescripción de la acción administrativa provocada con la notificación de la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación el **03/06/2016** (véase folios del 1 al 11 del tomo I del expediente determinativo) para determinar la obligación tributaria de los períodos e impuestos en estudio.*

Período fiscal	Impuestos: Utilidades y Retenciones en la Fuente	Período fiscal 2014
Fecha	tipo de actuación	folios
3/6/2016	Notificación Comunicación de Inicio	1-11
20/6/2016	Notificación requerimiento de información	84-89



16/7/2016	<i>Hojas de trabajo</i>	142-143
6/8/2016	<i>Hojas de trabajo</i>	96,97,98 y 99
18/8/2016	<i>Hoja de trabajo</i>	114
30/8/2016	<i>Resumen contrato operación</i>	115-118
31/8/2016	<i>Notificación requerimiento de información</i>	136-137 legajo
5/9/2016	<i>Notificación de prórroga</i>	143-144 legajo
27/10/2017	<i>Notificación requerimiento de información</i>	173-177 legajo
4/11/2016	<i>Notificación de prórroga</i>	180-182 legajo
8/12/2016	<i>Acta de hechos</i>	175-176
23/1/2017	<i>Hoja de trabajo</i>	171 legajo
23/1/2017	<i>Requerimiento de información</i>	319-323 legajo
16/2/2017	<i>Hoja de trabajo</i>	330 legajo
23/2/2017	<i>Hoja de trabajo</i>	340-341
24/3/2017	<i>Hoja de trabajo</i>	348-350
27/3/2017	<i>Hoja de trabajo</i>	351-356
21/4/2017	<i>Notificación requerimiento concurrencia</i>	357-359



27/4/2017	Notificación propuestas provisionales y de regularización	360-397
23/6/2017	Notificación concurrencia final	420-427
28/6/2017	Notificación informe alegatos, propuestas de regularización	428-494
5/7/2017	acta de hechos disconformidad sobre las propuestas de regularización	496
21/7/2017	Notificación traslados de cargos y observaciones	497-544
4/9/2017	Contribuyente presenta escrito de impugnación	546-573
4/11/2020	Notificación resolución determinativa	574-602
14/12/2020	Contribuyente interpone recurso de revocatoria	603-623

En vista del detalle brindado, en el cuadro anterior queda demostrado, que durante el ejercicio de las actuaciones fiscalizadoras las mismas no se suspendieron por más de dos meses tal y como lo alega la recurrente, implicando esto, evidentemente, que la causal de interrupción de la prescripción generada con la notificación de la Comunicación de Inicio de la Actuación Fiscalizadora se mantuviera vigente por lo que el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria de cuatro años para determinar la obligación tributaria aún no ha operado para el caso de análisis. Considerando lo anterior, estima conveniente ésta gerencia, aclararle a la recurrente, que si bien, hubo una inacción de tres años de parte de esta dependencia entre la fecha de presentación del escrito de impugnación y la notificación de la resolución determinativa no por ello significa, que haya acaecido el plazo de prescripción, para mayor comprensión de lo que se indica, se procede a brindar el siguiente detalle de actos procesales que resultan generadores de interrupción de la prescripción según las causales previstas en el artículo 53 inciso a) y e) del Código Tributario en su versión vigente para los períodos fiscales en estudio así como la prescripción especial prevista en el artículo 54 del mismo cuerpo normativo, el cual para los efectos también resulta aplicable en relación al recurso de revocatoria interpuesto por la recurrente mismo del cual nos ocupa su conocimiento.



			Plazo de prescripción inicial vencía 1/1/2019
Acto interruptor	folios	fecha	Nuevo plazo prescripción
Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora	1-11	3/6/2016	Del 1/1/2017 al 1/1/2021
Notificación resolución determinativa	574-602	4/11/2020	Del 1/1/2021 al 1/1/2025
Interposición recurso de revocatoria	603-622	14/12/2020	Del 1/1/2021 hasta que la resolución que resuelve el recurso de revocatoria quede en firme. Art 54 Código Tributario.

Conforme al detalle que se brinda procede esta gerencia a evidenciar que el plazo de prescripción aún no ha fenecido, tal y como lo señala la recurrente. De igual manera, no se omite recordarle a la inconforme, que para considerar una resolución judicial como jurisprudencia debe la misma cumplir con los parámetros previstos en el artículo 9 de nuestro Código Civil, es decir, debe ser emitidas de modo reiterado por las Salas de Casación de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Plena al aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho. Siendo que en el caso que nos ocupa, las referencias judiciales que realiza la recurrente, han sido emitidas por el Tribunal Contencioso Administrativo es que las mismas no resultan calificables como jurisprudencia sino más bien resultan precedentes de referencia más no así de aplicación obligatoria para el caso que nos ocupa de ahí la justificante de su rechazo. Así las cosas, procede esta gerencia a recordarle a la inconforme, que evidentemente el acaecimiento del plazo prescriptivo para los impuestos y períodos fiscales en estudio no se ha configurado, lo cual implica, desde toda óptica procesal y en consideración del artículo 63 de la Ley General de la Administración Pública referido por la inconforme, que esta Administración Tributaria no ha perdido su competencia temporal, es decir, su acción de determinar la obligación tributaria para los impuestos y períodos fiscales en estudio no se encuentra extinta por ende no procede la declaratoria de nulidad absoluta del procedimiento



pretendida por la reclamante, esto en consideración que no nos encontramos ante vicios procesales irremediables. De igual manera, conforme al artículo 188 del Código Tributario solo resulta declarable, la nulidad absoluta en procedimientos en donde quien lo pretenda demuestre de manera plena e indubitable la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico. Siendo que en el caso de análisis, la recurrente no ha acreditado, omisiones formales sustanciales que puedan generar un cambio en la decisión final en aspectos importantes o bien se le haya colocado en un estado de indefensión es que procede esta gerencia a rechazar dichas inconformidades. **C. En cuanto a la caducidad del procedimiento determinativo.** Manifiesta la recurrente, que, en atención a los derechos fundamentales de seguridad jurídica y justicia pronta y cumplida, los ordenamientos jurídicos contemporáneos contienen reglas claras en cuanto a la exigencia de que los procedimientos administrativos se resuelvan de manera célere, eficiente, en un tiempo razonable y proporcional. En Costa Rica, la Constitución Política en el numeral 41, reconoce el derecho fundamental a una justicia pronta y cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes. Sobre el particular, es abundante la jurisprudencia de la Sala Constitucional que por mandato del numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, resulta vinculante erga omnes. Como respuesta al incumplimiento de ese mandato, sea el atraso injustificado e irracional del procedimiento, surgen diferentes institutos jurídicos; entre ellos, el de la caducidad del procedimiento. Al respecto el artículo 340 de la Ley General de Administración Pública (en adelante "LGAP"), establece que cuando este se paraliza por seis meses o más, por causa imputable, en lo que resulta de interés, a la Administración, la caducidad del procedimiento se deberá declarar a solicitud de parte, o incluso de oficio; consecuentemente, se deberá ordenar la finalización del procedimiento y su archivo definitivo. También la Sala Primera, actuando como Tribunal de Casación, ha señalado que la caducidad parte de un principio de seguridad jurídica, según el cual, los procedimientos administrativos no pueden permanecer eternamente sin resolver. Sobre su naturaleza indicó: "VI. ... se concibe como una sanción procedimental prevista contra la indolencia en la sustanciación del procedimiento que impide que se vierta un pronunciamiento de fondo. La norma 340 Ibidem, establece lo siguiente: "... El artículo, se ha indicado en múltiples ocasiones, se encuentra redactado en forma imperativa, es decir, no regula una facultad; por el contrario, una vez cumplidos los presupuestos de hecho en ella contenidos, la consecuencia deviene en obligatoria para el órgano encargado de



la tramitación. Esto implica que sus efectos se producen de pleno derecho, y por ende su reconocimiento tiene efectos meramente declarativos, no constitutivos. Vale aclarar que lo anterior no debe ser interpretado como una pérdida de competencia la cual es, por definición, irrenunciable, intransmisible e imprescriptible según el numeral 66 LGAP, sino, únicamente, como la imposibilidad de continuar con la tramitación del procedimiento específico en el que se produjo la inercia... En este orden de ideas, la aplicación del instituto que se analiza a los procedimientos oficiosos es una consecuencia directa del principio de justicia pronta y cumplida, el cual permea incluso a la sede administrativa y el sentido que se le debe dará las disposiciones de la LGAP... El reconocimiento de la caducidad dentro de los procedimientos administrativos regulados por la LGAP deviene de la interpretación armónica del ordinal 340 ya citado, no sólo con el principio de igualdad, sino también con el de seguridad jurídica, en la medida en que permite garantizar a los administrados que no se le someterá a un trámite en forma indefinida.... Por el contrario, en aquellos casos iniciados en forma oficiosa, la anterior precisión no resulta administrados que no se le someterá a un trámite en forma indefinida. Por el contrario, en aquellos casos iniciados en forma oficiosa, la anterior precisión no resulta aplicable, siendo que al administrado no le asiste ninguna responsabilidad de impulsar la tramitación, según lo ya dicho, lo determinante es el transcurso de los seis meses sin actuaciones tendientes al avance del trámite. Ello es acorde con los postulados constitucionales que rigen la materia, dentro de los cuales se pueden citar, entre muchos otros, el de celeridad, eficiencia, respeto del debido proceso, razonabilidad y proporcionalidad. En suma, este Tribunal estima, de conformidad con lo dispuesto en el cardinal 340 de cita, para que un procedimiento sea declarado caduco, han de materializarse los siguientes requisitos: 1. Que el procedimiento se paralice. 2. Que sea por un plazo superior a los seis meses. 3. Que no se haya dictado acto final. 4. Que la inercia sea atribuible a quien gestionó el procedimiento (en este caso la Administración). (Sentencia 061-F-TC-2015 del Tribunal de Casación de lo Contencioso Administrativo, de las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del cuatro de junio del dos mil quince).” Es claro entonces que la caducidad regulada en el numeral 340 de la LGAP, constituye un mecanismo de terminación del procedimiento que consagra la tutela de derechos fundamentales, inherentes a todos los administrados, con el fin de evitar que, en el caso de interés, un contribuyente sea sometido a un procedimiento de fiscalización por tiempo indefinido, en perjuicio de los principios de celeridad y justicia pronta y cumplida. Justamente, con



la reforma introducida al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el año 2012, se positivizaron de manera expresa, los derechos y garantías fundamentales del contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria de la siguiente manera: "Artículo 171.- Derechos generales de los contribuyentes Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes: 14) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria, acerca de la naturaleza y el alcance de estas, a que no puedan ser modificados sus fines sin previo aviso, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, y a que se desarrollen mediante los procedimientos y plazos previstos en la ley. Artículo 172.- Respeto a los derechos de los contribuyentes. La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y las garantías del contribuyente, establecidos en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico, integrado por las normas escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política y en las leyes. Artículo 176.- Observancia del procedimiento. Las normas del procedimiento administrativo tributario serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. El órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso declarará la nulidad del acto, prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando exista una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente". Artículo 181.- Impulso procesal "La Administración Tributaria deberá conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto al ordenamiento jurídico y a los derechos e intereses legítimos del contribuyente". Se deriva de lo anterior, el derecho de los contribuyentes a una justicia tributaria pronta y cumplida. En efecto, el legislador dispuso que el procedimiento tributario se debe resolver en el plazo legal, guardando un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos consagrados en la Constitución Política y en las leyes, al punto de que, se debe anular el procedimiento cuando, entre otros, se violen los derechos del contribuyente, entre ellos, sin duda, el de una justicia administrativa pronta y cumplida y las consecuencias que se derivan de su incumplimiento, a saber, la caducidad del procedimiento. Atendiendo a esta claridad normativa, impuesta por el legislador, y el principio de legalidad al que están subordinados los funcionarios de la Administración Tributaria (artículos 11 de la Constitución



Política y 11 de la LGAP), no es extraño entonces que los Tribunales de Justicia hayan comprendido la importancia de resguardar los principios de seguridad jurídica y celeridad propios de la actuación administrativa, y consecuentemente, las implicaciones que tiene su desconocimiento por la Administración Tributaria. En tal sentido, mediante sentencia número 95-2017 del Tribunal Contencioso Administrativo, sección VI del 31 de julio del 2017, avala la aplicación del artículo 340 de la LGAP en los procedimientos administrativos de orden tributario: "VIII.- Aplicación del instituto de la caducidad del procedimiento en los procedimientos administrativos tributarios. En relación con este extremo de la demanda, esta Cámara de Juzgadores estima pertinente indicar lo siguiente. Primero: Los integrantes de este Tribunal no compartimos el criterio de que el instituto L) de la caducidad del procedimiento es inaplicable en la materia tributaria, como defiende la representación estatal en su argumentación. Al contrario, partimos del carácter "principista" y "complementariedad" de la Ley General de la Administración Pública en la materia de regulación de los procedimientos administrativos, inspirado en los más altos valores del Derecho de la Constitución y del Derecho Administrativo, y como tal, favorable al administrado, en tanto hace efectivo el ejercicio pleno de la Justicia Administrativa y el principio de la seguridad jurídica, en tanto no obstante existir materias y procedimientos que por mandato legal artículo 367 de la misma Ley de referencia y determinados por Decreto Ejecutivo 8979-P y 9469-P- tienen una regulación específica y particular, es lo cierto que en aplicación del mandato legal del numeral 9 de la Ley General de referencia, no puede obviarse la aplicación a todos ellos, de la jurisprudencia, los principios y valores propios del Derecho Administrativo. En este sentido, es innegable que el instituto de la caducidad de los procedimientos es propio e integrante del Derecho Administrativo. Además, es lo cierto que una correcta ponderación de la situación obliga al aplicador del Derecho tanto en sede administrativa como al Juez- a interpretar las normas, principios y valores "en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, dentro del respeto a los derechos e intereses del particular" (artículo 10.1 de la Ley General de la Administración Pública). Es así como la garantía del debido proceso se manifiesta en el ejercicio efectivo de la defensa, lo que evidencia su carácter instrumental, en tanto está dispuesto para garantizar la mejor resolución de este, en los términos previstos en el artículo 215.1 de la Ley General de la Administración Pública: "El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración, con respeto para los derechos subjetivos e



intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. "La misma jurisprudencia constitucional ha reconocido esenciales indispensables a todo procedimiento una serie de garantías que necesariamente deben cumplirse, a fin de garantizarle a las partes que intervienen, el efectivo ejercicio del derecho de defensa, cuya ausencia constituye una grave afectación a estos derechos (debido proceso y derecho de defensa). Tercero: Esta Autoridad estima que el instituto de la caducidad del procedimiento regulado en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública sí resulta de aplicación en los procedimientos administrativos de orden tributario se insiste, por no existir una norma legal expresa que excluya la aplicación de los principios integradores del debido proceso en la materia tributaria, en los términos explicados anteriormente, en el caso en estudio" (El resaltado no es del original). En esa sentencia, el Tribunal Contencioso refuerza la aplicación de la caducidad en el procedimiento tributario de la siguiente manera: "(...) Esta Autoridad estima que el instituto de la caducidad del procedimiento regulado en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública sí resulta de aplicación en los procedimientos administrativos de orden tributario se insiste por no existir una norma legal expresa que excluya la aplicación de los principios integradores del debido proceso en la materia tributaria, en los términos explicados anteriormente, en el caso en estudio". El planteamiento del Tribunal Contencioso Administrativo evidencia una integración del ordenamiento jurídico, bajo la premisa comprobada, de que no hay una norma tributaria que excluya de su procedimiento los principios integradores del debido proceso, a lo que se une. que no es posible admitir un fuero de inmunidad a favor de la Administración Tributaria de cara al irrespeto de una justicia pronta y cumplida que como se ha indicado. es un derecho fundamental, positivizado en el CNPT. La anterior aclaración del Tribunal Contencioso Administrativo debe entenderse complementaria a la vasta jurisprudencia administrativa que había destacado el hecho de que, en el ejercicio de la potestad determinativa, es necesario resguardar tan excepcional competencia del Estado con normas que garanticen la seguridad jurídica en favor del administrado. Al conjugar los distintos argumentos que se han desarrollado, no existe espacio si quiera para presumir, de forma hipotética, que la intención del legislador fue excluir la caducidad del procedimiento administrativo del procedimiento tributario. Así se deriva de: 1. Los principios y valores constitucionales que permean todo el ordenamiento jurídico. 2. Los reiterados pronunciamientos de la Sala Constitucional cuyos precedentes resultan vinculantes. 3. No hay norma expresa en el CNPT que excluya la caducidad



del procedimiento prevista en la LGAP. 4. El CNPT obliga en diferentes normas la aplicación supletoria de la LGAP. 5. La existencia de un procedimiento especial, que excluye por Decreto Ejecutivo la aplicación supletoria de la LGAP, no es absoluta. 6. El CNPT, equipara los derechos del contribuyente a derechos fundamentales. Desarrollado el fundamento jurídico que justifica la aplicación del instituto de la caducidad en el procedimiento tributario determinativo, se procede de seguido identificar el iter procedimental para evidenciar su procedencia en el caso concreto: Que en fecha 4 de setiembre de 2017 se presenta ante la Administración Tributaria de Guanacaste la respectiva Impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-03. Fue hasta el día 4 de noviembre de 2020, que la Administración Tributaria notifica la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020 en la cual confirma los ajustes para el periodo 2014. Es decir, desde el 4 de setiembre de 2017 hasta el día 4 de noviembre de 2020 transcurrieron más de 3 años. plazo excesivamente mayor a los 6 meses como periodo máximo de inactividad por parte de la Administración Tributaria. Esto quiere decir, que se cumple a cabalidad con los presupuestos que exige el numeral 340 de la LGAP para declarar la caducidad del procedimiento, a saber: Que el asunto haya ingresado en un estado de abandono procesal, esto es, una inactividad; Que dicho estancamiento sea producto de causas imputables a la Administración, que instauró de oficio el procedimiento. Que ese estado se haya mantenido por un espacio de seis meses o más. Es un pronunciamiento más reciente, también la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, avaló la aplicación del instituto para los procedimientos tributarios, conforme al artículo 340 de la Ley General de Administración Pública, siempre que no nos encontremos en etapa recursiva. Al respecto, la sentencia No. 02384 - 2020, del 24 de Setiembre del 2020, confirmó el presupuesto procesal para que un caso tributario se declare caduco: "De las normas expuestas, y atendiendo a la naturaleza de la figura o modo de terminación anormal del procedimiento, se colige que no procede decretar la caducidad cuando en el procedimiento recayó el acto final, como en la especie, ya sea en los procesos instados a gestión de parte u oficiosos, según la interpretación integral del cardinal 340 en relación con el precepto 329 de la LGAP-, pues la fase recursiva que sucede a éste no tiene la virtud de "terminar" el procedimiento, precisamente porque ya la fase ordinaria culminó con la manifestación de voluntad de la Administración, es decir, con la adopción del acto final, y lo que procede entonces es la revisión de dicho acto vía recurso o su impugnación en sede judicial, según sea el caso. En ese entendido, las eventuales



*dilaciones ocurridas en la fase recursiva del procedimiento no pueden ser castigadas con la figura de la caducidad, pues esta sanción procesal fue diseñada para ser aplicada en la fase ordinaria de conocimiento.” Siguiendo la línea de la Sala Primera y conforme al cuadro fáctico que nos atañe, mi Representada acusa la inercia achacable a la Administración, previo a la etapa recursiva. Lo anterior, se ajusta plenamente al momento procesal en que, a criterio, tanto de la Sección VI del Tribunal, además de la Sala Primera, opera la caducidad del procedimiento. Por consiguiente, sobre el particular, esta representación solicita analizar los argumentos, el sustento legal, jurisprudencial y constitucional que se debe aplicar en materia de la caducidad como mecanismo anormal de terminación de procedimientos, en aras de la tutela de los derechos e intereses constitucionalmente consagrados que le asisten a mi representada, y consecuentemente, se declare la caducidad del procedimiento determinativo, por la inercia inexcusable de la Administración Tributaria de Guanacaste. Luego, para su continuación, deberá el órgano administrativo analizar si no ha operado el instituto de la prescripción de la potestad de determinación de la obligación tributaria por parte de la administración en los términos que lo regula el artículo 51 del CNPT, teniendo en cuenta que el procedimiento que se declaró caduco no tiene efecto interruptor, al haber devenido en una actuación infructífera. **Al respecto**, procede esta gerencia a indicarle a la recurrente, que si bien le asiste razón en cuanto al respeto y garantía de los principios de seguridad jurídica al igual que una justicia pronta y cumplida no por ello significa que también lleve razón la disconforme, en cuanto a que en su caso resulte procedente declarar caduco el procedimiento tributario que nos ocupa, esto en virtud de que si bien existió una inactividad mayor a seis meses atribuible a la inercia de la Administración Tributaria quien de oficio gestionó el procedimiento tributario, para la etapa procesal en la que nos encontramos no resulta jurídicamente procedente acoger lo pretendido por la reclamante esto considerando, que desde el **9/10/2020** fue emitido el acto final y notificado a la reclamante el **4/11/2020** (véase al efecto folios del 574 al 602 del tomo III del expediente determinativo) por lo anterior y en observancia supletoria a lo normado en los artículos 329 y 340 de la Ley General de la Administración Pública es que procede esta gerencia a rechazar dicha solicitud esto en virtud de que el numeral supletorio indicado, establece expresamente en su inciso 2 “(...) No procederá la caducidad del procedimiento iniciado a gestión de parte, cuando el interesado haya dejado de gestionar por haberse operado el silencio positivo o negativo, o cuando el expediente se encuentre*



listo para dictar el acto final (...). Siendo que tal y como antes se indicó, en el caso bajo análisis ya el acto final ha sido dictado y por ende notificado, resultando estas condiciones verificables a tal grado procesal que la contribuyente interpuso el recurso de revocatoria contra el acto final (resolución determinativa N°ATG-SF-PD-IMP-63-2020) del cual nos ocupa su conocimiento y resolución. Adicionalmente, no omite esta gerencia indicar que el criterio antes mencionado, resulta respaldado por la Sala Primera de la Corte Suprema mediante su voto N°02384-2020 y del cual en lo que interesa se transcribe: “(...) De las normas expuestas, y atendiendo a la naturaleza de la figura o modo de determinación anormal del procedimiento, se colige que no procede decretar la caducidad cuando en el procedimiento recayó el acto final, como en la especie, ya sea en los procesos instados a gestión de parte u oficiosos, según la interpretación integral del cardinal 340 en relación con el precepto 329 de la LGAP-, pues la fase recursiva que sucede a éste no tiene la virtud de “terminar” el procedimiento, precisamente porque ya la fase ordinaria culminó con la manifestación de voluntad de la Administración, es decir, con la adopción del acto final, y lo que procede entonces es la revisión de dicho acto vía recurso o impugnación en sede judicial, según sea el caso. En ese entendido, las eventuales dilaciones ocurridas en la fase recursiva del procedimiento no pueden ser castigadas con la figura de la caducidad, pues esta sanción procesal fue diseñada para ser aplicada en la fase ordinaria de conocimiento (...)”. Así las cosas, conforme a las razones de hecho y fundamentos de derecho referidos en el presente apartado es que procede esta gerencia a rechazar la solicitud de caducidad presentada por la recurrente. **En cuanto a los elementos de fondo que acarreen la nulidad de la resolución determinativa. Manifiesta la recurrente**, que solo bajo la remota hipótesis de que no se acogiera la nulidad indicada en el apartado anterior, lo cierto es que se evidencian sendos vicios en las actuaciones, en torno a la aplicación de la normativa de fondo y que implican la nulidad del procedimiento, como a continuación se exponen: **A. En cuanto al Impuesto sobre la Renta: Rechazo de gastos por reconocimiento de kilometraje y alimentación.** Menciona la reclamante, que la resolución determinativa que se pretende revocar por medio del presente recurso, supone un rechazó un gasto de mi representada por la suma de **€74.172.526,73** por concepto de gasto de alimentación de empleados y de **€39.833.608,00** por concepto de reconocimiento de kilometraje a los empleados, repercutiendo en la base imponible y consecuentemente en la determinación de la cuota tributaria. Tales ajustes adolecen de nulidad absoluta, ya que la Administración sienta las



bases de la cuantiosa discusión, en un evidente desapego a la normativa aplicable, como se explicará de seguido: **Gasto por reconocimiento de kilometraje.** Manifiesta la recurrente, que en un primer momento resulta de suma importancia dejar claro que no nos encontramos ante salario en especie desde ninguna perspectiva. Con respecto al concepto de salario en especie, la Sala Segunda como cámara casacional en materia laboral, indica en la Resolución N° 1269-2015 del 18 de noviembre de 2015 lo siguiente: El salario en especie se encuentra regulado en el artículo 166 del Código de Trabajo, el cual dispone en lo que interesa: "Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato (...) No obstante lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo". Esta Sala en reiteradas ocasiones ha indicado que, para que un determinado beneficio se pueda considerar salario en especie, en primer término, debe tener carácter retributivo, una contraprestación por la fuerza laboral, debiendo ser apropiada para el uso personal del trabajador y su familia, de manera que le reporte un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral y que, de no existir este el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no toda retribución de dinero concedida al trabajador puede estimarse como salario: dado que existen retribuciones que no tienen tal carácter salarial sino más bien, se trata de otros devengos extrasalariales, que para la doctrina tienen naturaleza indemnizatoria o de compensación de suplidos." Más recientemente la misma Sala Segunda indicó por medio de la Resolución No. 00248-2020 del 07 de febrero del 2020, lo siguiente con referencia al reconocimiento de kilometraje como compensación de los gastos incurridos: Las sumas otorgadas por quien emplea a la persona trabajadora por gastos de alquiler y uso de vehículo, así como por el uso de teléfono celular no pueden concebirse como comprensivas del salario. sino como una compensación de suplidos. es decir, un resarcimiento por los gastos en que ha tenido que incurrir la persona que trabaja. En relación con ese tema en la sentencia 902 de las 9:40 horas del 17 de setiembre de 2014 se indicó: "...de manera reiterada. esta Sala ha explicado que la retribución por el denominado kilometraje no constituye un pago por el trabajo prestado sino una compensación por los gastos en que se ha incurrido (depreciación del vehículo. por ejemplo).Teniendo clara la



naturaleza de dicha prestación extrasalarial, resulta de suma importancia indicar que los gastos deducibles del impuesto sobre la renta se encuentran regulados en el L) artículo 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre lo cual la Sección VII del Tribunal Contencioso Administrativo indica lo siguiente en la Resolución No. 114-2019 del 28 de noviembre de 2019: Desde este plano son deducibles todos aquellos gastos y erogaciones que hayan sido necesarias y útiles para producir la renta gravable, es decir, la deducibilidad está determinada por un criterio de vinculación del gasto con la fuente gravable, esto es que ha (sic) sido de utilidad para producir el incremento o utilidad. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las partidas deducidas por el sujeto pasivo de la obligación cumplen con estas exigencias. Desde esta dimensión, se puede indicar que los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables. En este sentido, el canon 7 de la Ley no. 7092. De este modo, los gastos incurridos para producir rentas no gravables o exentas no podrían ser considerados como deducibles, por carecer del elemento central que les da génesis, esto es, coadyuvar en la generación del incremento económico que conforma la base de cálculo del tributo. Más recientemente la Sección VI del mismo Tribunal Contencioso Administrativo, por medio de la Resolución N° 128-2020, del 29 de septiembre de 2020, se refiere en el mismo sentido con respecto a los gastos deducibles al indicar el cálculo de la renta bruta, manifestando lo siguiente: Así visto, la base imponible del impuesto está constituida por la renta neta, gravable o imponible, la cual, es conceptualizada por el artículo 7 de la Ley de Renta como el resultado de deducir de la renta bruta los costos y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. "En desapego de los antecedentes judiciales, el rechazo por parte de la Administración Tributaria del gasto de kilometraje, sienta sus bases en una supuesta ausencia de la causalidad entre el gasto y el ingreso, sobre lo cual indica lo siguiente: Así entonces a partir de lo indicado, considera esta gerencia que dichas manifestaciones y pruebas aportadas no resultan tan amplias y suficientes a efectos de justificar de manera indubitable la conexidad indispensable existente en la necesidad de incurrir en el gasto que nos ocupa versus la generación de su renta tal y como lo prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,



esto en virtud de que el impugnante lo que aporta como prueba de respaldo son transferencias bancarias a nombre [...] S.A., las cuales por sí mismas, a todas luces resultan evidente y manifiesta que no cumplen con los requisitos previstos por el legislador patrio a efecto de aceptar la Administración Tributaria, la procedencia de la deducción de un gasto. Aunado a lo anterior, no consta en autos que el impugnante haya aportado como respaldo de sus manifestaciones, la manera en que se efectuaba el control del pago de dicho gasto, es decir si existía un procedimiento de liquidación por parte de los colaboradores a efectos de que le fuesen canceladas dichas sumas, esto con la finalidad de que tributariamente no genere ninguna duda respecto a la procedencia necesaria de la deducción del gasto que nos ocupa. (Página 31 de la Resolución Determinativa). Resulta evidente de la lectura de las manifestaciones de la Administración Tributaria que no solo parte de rechazar arbitrariamente los gastos deducibles declarados por mi representada al no considerar que todos tienen vinculación con la generación de renta gravable, sino que omite la aplicación del principio de realidad económica. Al respecto a la aplicación del principio de realidad económica, cabe citar la resolución 158-2002 de las 10:40 horas del 17 de mayo del 2002 de la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José, misma que dispuso: "El criterio de la realidad económica no puede ser tomado en cuenta sólo cuando favorecer al fisco, sino también, cuando favorece al contribuyente, porque está amparado a la prevalencia de la sustancia sobre la forma y es una garantía por cuanto el fisco no puede trascender esa realidad ni tampoco desconocerla. De igual manera se refiere la Sección IV del Tribunal Contencioso Administrativo en la Resolución N° 42 -2014, al indicar lo siguiente: "IV. V. Consideraciones previas sobre el principio de la realidad económica y los métodos de determinación de la obligación tributaria: El principio de primacía de la realidad económica parte de que se debe priorizar la realidad empírica (intención empírica o intentio factis) por sobre la realidad o formas jurídicas (intención jurídica o intentio turis) que adopte el contribuyente. En este orden de ideas, se atenderá al contenido real de las circunstancias del hecho generador, sea la sustancia económica subyacente, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas, con base en el examen de los supuestos de hecho correspondientes. Así, si el obligado por ignorancia, error o mala fe disfraza sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas en un acto o contrato, la Administración Tributaria prescindirá de dicha apariencia y podrá determinar la obligación tributaria según la realidad efectiva, oculta y cierta, re caracterizando la transacción



respectiva, sin tener que demostrar en sede jurisdiccional la nulidad del acto jurídico aparente, sea ese maquillaje formal que induce el propio obligado." Tomando en cuenta que el rechazo responde a un tema probatorio, resulta fundamental indicar que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios respalda la libertad probatoria del contribuyente en el numeral 140, que establece lo siguiente: "Artículo 140.- Medios de prueba. Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos por el derecho público el derecho común para determinar la verdad real de los hechos que dan contenido al motivo del acto administrativo a excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. 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 respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor. Tomando dichas consideraciones valga indicar que el gasto corresponde a colaboradores corresponden a un monto de 177 colones por kilómetro pagados por concepto de combustible según las distancias y funciones que cada uno realiza por día con su carro personal, esto en virtud de que para la compañía resulta mucho más económico el reconocer dichos montos, que comprar autos para el uso de los empleados, tomando en cuenta que la hacienda tiene una extensión de 4.500 acres, lo cual corresponde a unos 18 kilómetros de recorrido, mismos que tienen que ser recorridos varias veces al día por estos colaboradores, por las largas distancias que se encuentran las villas y los puntos de venta en el proyecto. Con respecto a la prueba, se le aportó, como respuesta al requerimiento de información No. 1017-16-16-211-03 un CD en donde constaba el nombre del empleado, funciones, recorridos y evidencia de los montos pagados por kilómetro recorrido, además de los comprobantes de las transferencias bancarias a nombre [...] S.A., en donde se hace el pago de dichos montos, por lo que no lleva razón la Administración al indicar que no se aportó prueba suficiente; pero menos aún, manifestar la supuesta ausencia de la vinculación con el gasto. En síntesis, la realidad económica en el presente caso es que mi Representada incurrió en el gasto, como consta en la prueba aportada y dicho gasto supone la realización de las funciones por parte de los colaboradores de la compañía, por lo cual supone la realización de la actividad económica de la compañía, lo cual demuestra la vinculación con la generación de renta gravable, a pesar de que a



consideración de la Administración la prueba no está en el formato que Hacienda por lo general solicita. Por tal motivo se solicita que se declare la nulidad de la Resolución Determinativa por ser contrarios al ordenamiento jurídico y efectuar un rechazo de gastos a todas luces improcedente a la luz del principio de realidad económica. **ii El gasto por concepto de alimentación de empleados.** En la misma línea, el rechazo de gastos de alimentación resulta improcedente a todas luces, ya que la Administración parte de un criterio de escasez de pruebas de la gratuidad del beneficio, ignorando por completo la argumentación desarrollada a lo largo del procedimiento administrativo y la prueba aportada por mi representada. La Administración Tributaria indica lo siguiente para fundamentar su rechazo: "En cuanto al rechazo del gasto por la alimentación, se le indica al impugnante que si bien jurisprudencialmente le asiste razón en cuanto a que el artículo 166 de nuestro Código de Trabajo faculta en principio al patrono a otorgar al trabajador suministros de carácter gratuito y los cuales no deberán computarse como salario en especie, dicha atribución no opera de manera automática para efectos tributarios es decir, no basta con manifestar simplemente las justificaciones que a su criterio la motivan a brindar el servicio de alimentación (almuerzos) a todos los colaboradores que efectúan labores de servicios técnicos, jardinería, limpieza de habitaciones (véase folio 204 del tomo II del expediente determinativo), para tenerse por justificada la aplicación del débito de dicho gasto, máxime y considerando el deber probatorio que por mandato de ley le compete al contribuyente, de conformidad a lo establecido en el artículo 140 y 185 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Siendo que en autos no ha quedado demostrado, el cumplimiento de la condición gratuita indubitante que ostenta el suministro en mención, así como también su imposibilidad de deducción del salario en dinero y su exclusión de ser considerado para efectos de la fijación del salario mínimo, es que procede esta gerencia a confirmar el rechazo del gasto en mención (...)" (Página 29 de la Resolución Determinativa). En un primer plano, resulta importante indicar que no nos podríamos estar refiriendo a lo que es salario en especie en el siguiente caso, ya que dicho beneficio a los empleados parte de la liberalidad del empleador y la no existencia de un afán de contraprestación por el trabajo realizado. Esta tesis ya ha sido avalada por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia No. 1269-2015 del 18 de noviembre de 2015 indica lo siguiente: De tal manera, sólo tiene carácter salarial, el viático fijo e invariable que, el trabajador, percibe sin cargo de rendir cuentas y con plena independencia de los gastos efectivos del viaje; lo cual no se dio en



*el caso que nos ocupa (véase la prueba que consta a folios 121 a 124). Por ende, al haberse efectuado esos pagos con el objeto de reintegrar los gastos variables, en que incurría el actor en el normal desarrollo de sus labores, no constituyen, salario, pues no se dieron como contraprestación de su trabajo, más bien, están dentro de lo que en doctrina se ha denominado pagos indemnizatorios o compensatorios. Teniendo claro que no nos encontramos ante salario en especie, resulta importante analizar la gratuidad del beneficio brindado a los empleados, el cual evidentemente supone un gasto para la empresa empleadora. Con respecto a este tema, el artículo 166 del Código de trabajo indica lo siguiente: ARTICULO 166.- No obstante, lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo. El beneficio brindado por mi representada a todos los empleados resulta gratuito y de la liberalidad de la compañía, siendo este además una forma en que se facilitan las labores de los empleados. Como ya fue indicado en el apartado anterior, el terreno donde los empleados realizan sus labores tiene un diámetro de 18 kilómetros de recorrido, por lo cual resulta sumamente complicado y costoso a nivel de tiempo y kilometraje que estos tengan que salir de la hacienda para poder alimentarse. En tal sentido dicho supuesto de alimentación supone una necesidad por lo alejado de la zona en donde se desarrollan las labores. Precisamente, el motivo esencial de otorgar alimentación a los colaboradores es para facilitar la ejecución de sus labores. Es un hecho irrefutable que los trabajadores son oriundos de zonas muy alejadas del centro de trabajo, por lo que la entrega de la alimentación cerca de las instalaciones del hotel resulta una necesidad y bajo ningún concepto un beneficio. Ese es uno de los criterios más importantes apuntados por la Sala Segunda, el carácter no retributivo y la justificación que media en el otorgamiento de la alimentación, en el sentido que, en caso de no suministrarse tal alimentación, el trabajador no podría ejecutar adecuadamente sus labores ni presentarse en los horarios convenidos a su puesto de trabajo. Por tal motivo se solicita que se declare la nulidad de la Resolución Determinativa por ser contrarios al ordenamiento jurídico y efectuar un rechazo de gastos a todas luces improcedente a la luz de la normativa laboral y tributaria. **En cuanto al rechazo del gasto por kilometraje.** Procede esta gerencia, a indicarle a la recurrente, que en consideración a las referencias judiciales que realiza y a lo normado, en el artículo 166 de nuestro Código de Trabajo*



se debe entender como salario en especie únicamente, “lo que reciba el trabajador y su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato”. Del mismo numeral se extrae “que no se computará como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador (...). Como complemento de lo anterior, véase el criterio externado, por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia mediante su voto N° 372-2023. “(...) Tal concesión no puede concebirse como salario en especie, en tanto este se trata de una retribución diferente al dinero, conforme lo regula el canon 166 del Código de Trabajo al señalar: “(...) Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato (...)”. Así las cosas, entonces, los pagos que realizó la reclamante, a sus trabajadores durante el período fiscal 2014 no resultarían calificables a la luz de lo normado laboralmente como un salario en especie esto debido a que dichos pagos si bien los recibe el trabajador los mismos por su naturaleza pecuniaria no corresponden ni alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato. En cuanto a que los pagos realizados por la contribuyente a sus colaboradores corresponden a suministros indudablemente gratuitos tampoco aplica para el caso que nos ocupa esto debido a que tal y como se le indicó a la inconforme en la resolución recurrida la gratuidad de un beneficio laboral debe ser demostrado esto a efecto de que no sea calificable como salario en especie (véase al efecto voto N°1780-2018 emitido por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia). En este sentido, y teniendo en cuenta el tratamiento jurisprudencial que la Sala Segunda le brinda a las sumas otorgadas por quien emplea a la persona trabajadora por concepto de gastos por uso de vehículo el cual no tendrán naturaleza salarial cuando la persona trabajadora se ve exenta de reportar o liquidar los verdaderos y exactos gastos en que incurrió; de lo contrario, se estima que se está en presencia de una retribución que doctrinariamente se ha tratado como una compensación de gastos o suplidos; sea como el pago que el empleador hace al trabajador, por los gastos en que ha tenido que incurrir en el desempeño de sus funciones y no por los servicios prestados, razón por la cual no tiene naturaleza retributiva que caracteriza al salario. Siendo que, en el caso de análisis, el contribuyente omitió demostrar documentalmente, el medio o procedimiento que internamente implementó la compañía, para el reporte o liquidación de los verdaderos y exactos gastos incurridos por los colaboradores en el desempeño de sus funciones por concepto de kilometraje,



es que ante la omisión probatoria descrita, es que procede esta gerencia a calificar la suma de ¢39.833.608,00 como salario mismo que debió la contribuyente en su momento someter al Régimen de Seguridad Social. Como complemento de lo anterior véase el voto N°372-2023 emitido por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia. “(...) véase que el kilometraje, constituye una retribución que doctrinariamente se ha tratado como una 'compensación de gastos'; sea, como el pago que el empleador hace al trabajador, por los gastos en que ha tenido que incurrir en el desempeño de sus funciones y no por los servicios prestados, razón por la cual no tiene la naturaleza retributiva que caracteriza al salario (sobre el particular, véase las sentencias n°s 83 de las 9:40 horas, del 26 de febrero y 161 de las 9:10 horas, del 9 de abril, ambas de 2003; 296 de las 9:40 horas, del 30 de abril de 2004 y 109 de las 9:45 horas, del 18 de febrero de 2005)' (sic) . De la misma manera, al reconocimiento económico por el uso del teléfono tampoco se le ha conferido carácter salarial cuando esto no opera como un incentivo sino como una forma de compensar los gastos en que la persona trabajadora incurre al utilizarlo como instrumento de trabajo, lo que es muy normal respecto de quienes se desempeñan en labores de venta. En ese sentido, en la sentencia número 566, de las 9:18 horas del 1° de julio de 2009 se dijo: 'El reparo de que el disfrute y uso del teléfono celular y vehículo facilitados por la accionada al actor, se debió tener como salario en especie, no es atendible, por cuanto el uso y disfrute de estos no constituían tal salario, sino instrumentos de trabajo indispensables y de continuo uso para el actor,... ya que las funciones por él desempeñadas en aquel puesto, imponían necesariamente que estuviera siempre en el negocio o en su defecto localizable -vía teléfono celular- por quienes requerían de su intervención en el establecimiento;... Por todo ello se puede decir que aquellos elementos le fueron otorgados como instrumentos para su uso con ocasión del trabajo, sin carácter retributivo, por lo que no puede tenérseles como salario en especie”. Conforme a lo que se tuvo por acreditado, la suma concedida al actor también cubría gastos de alimentación y hospedaje, los cuales se enmarcan en el concepto de viáticos. Esta Sala ha reiterado el criterio de que estos tienen naturaleza salarial cuando la persona trabajadora se ve exenta de reportar o liquidar los verdaderos y exactos gastos en que incurrió; de lo contrario, se ha estimado que se está en presencia de una compensación de gastos. (...)’ . Aunado a lo anterior, debe tener presente la reclamante, que para efectos tributarios la procedencia de las deducciones por gastos debe jurídicamente, cumplir de manera conjunta con los requisitos previstos tanto en el artículo 7 “(...) Renta Neta. La renta neta es el resultado de



deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad (...) como en el 8 ante penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta siendo estos: 1- Que sean gastos, necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley. 2- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley. 3- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalaran en el Reglamento de la presente Ley. En vista de lo anterior, y considerando que, si bien la recurrente, aportó, como elementos probatorios una nota, un CD en donde consta el detalle de los pagos efectuados a los colaboradores como reconocimiento de kilometraje, y en el cual se observa el monto y nombre del colaborador al igual que el pago era realizado de manera mensual (véase folios del 203 al 205 del tomo II del expediente determinativo) y del 343 al 347 del tomo II del expediente determinativo), al igual que las copias de las transferencias las cuales resultan visibles a los folios del 369 al 385 del expediente de legajo en donde se indica que el titular de la cuenta bancaria es [...] S.A., dichos elementos probatorios lo que le permitieron comprobar a esta Administración Tributaria fue los desembolsos realizados por la inconforme por concepto de kilometraje para el período fiscal 2014, más no así la utilidad, pertinencia y necesidad de incurrir la obligada tributaria en dicho gasto a efecto de generar su renta gravable es decir, la conexidad pertinente que tributariamente debe exigirse para efectos de validar una deducción como en el caso de análisis. De igual manera, tampoco resulta constatable el cumplimiento del segundo requisito mencionado y el cual corresponde a la retención y pago del impuesto previsto en el artículo 23 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta mismo que resulta verificable en virtud de la determinación de oficio realizada a la recurrente mediante el proceso determinativo que nos ocupa. Por último y no menos importante el contribuyente dentro del ejercicio de su deber probatorio tampoco cumple a cabalidad con el aporte de los comprobantes de respaldo debidamente autorizados por la Administración Tributaria esto considerando que únicamente se limita a aportar copias de transferencias realizadas a colaboradores por concepto de kilometraje, destacando en dicha prueba que la cuenta bancaria se encontraba a nombre de [...] S.A. y no a nombre de la obligada tributaria justificando la misma dicha inconsistencia por el hecho de que la contribuyente no tenía



*crédito en la gasolinera véase al efecto acta de hechos visible al folio 175 del tomo I del expediente determinativo. Aunado a lo anterior, llama la atención de esta gerencia el hecho de que la reclamante justifica la incursión del gasto por kilometraje aduciendo que: “(...) la compañía considera más caro tener vehículos propios que cancelar los montos de combustible a los colaboradores, ya que esta no tiene que incurrir en gastos de mantenimiento, pagos de marchamos y pagos de seguros y tendría que adquirir varios vehículos ya que cada colaborador tiene que tener disponibilidad e independencia para realizar sus funciones. Asimismo, debe estar disponibles para cuando los clientes los soliciten, por lo que esta flexibilidad es un gasto necesario para la operación de la compañía (...)” lo cual para efectos tributarios como se organice un contribuyente administrativamente no es lo que se cuestiona, sino el hecho de que el obligado tributario, según lo previsto en el artículo 8 del Código Tributario (...) haga uso de formas jurídicas que resulten manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas (...). Siendo que la recurrente pretende que el gasto por kilometraje le sea valorado en aplicación del principio de realidad económica amparado al hecho de que incurrió en el gasto, como consta en la prueba aportada y lo cual supone la realización de las funciones por parte de los colaboradores de la compañía lo cual, a criterio de la recurrente resulta suficiente para demostrar la vinculación con la generación de renta gravable, manifestación que resulta de rechazo en amparo a lo mencionado en el presente apartado, esto considerando, que para la validación de un gasto tributariamente resulta imprescindible acreditar de manera plena e inevitable la utilidad, necesidad y pertinencia de incurrir en dicho gasto para la generación de una renta gravable, debiendo entenderse que esta obligación no se encuentra limitada únicamente a aportar documentación tal y como ocurre en el caso de análisis que evidencia una realidad la cual resulta en la demostración del desembolso realizado por la contribuyente para el período fiscal en estudio no significando esto, necesariamente, la vinculación o nexo causal que se exige para efectos de validar la procedencia de un gasto. Así las cosas, procede esta gerencia conforme a las razones de hecho y fundamentos de derecho a confirmar el rechazo del gasto por kilometraje. **En cuanto al rechazo del gasto por alimentación.** Procede esta gerencia a indicarle a la inconforme, que el gasto incurrido tal y como se le indicó en la resolución recurrida a la luz de lo establecido en el artículo 166 del Código de Trabajo se califica como salario en especie y esto obedece a que el*



*beneficio de alimentación que reciben los trabajadores tiene un carácter retributivo, es una contraprestación por la fuerza laboral y así lo procede a establecer la recurrente, al manifestar en uno de sus agravios “el motivo esencial de otorgar la alimentación a los colaboradores es para facilitar la ejecución de sus labores”, evidentemente resulta apropiada para el consumo personal inmediato del trabajador ya que es un beneficio diario que recibe el trabajador durante el ejercicio de sus labores implicando esto, que se constituya en un beneficio estable y reiterado durante la relación laboral el cual le generó a la recurrente, un gasto total durante el período fiscal en estudio por la suma de **₡74.172.527,00** ya que no brindárselo el patrono, el trabajador durante el período fiscal en estudio debió habérselo procurado, por sus propios medios esto considerando, que se trata de una necesidad básica humana que debe ser diariamente suplida sea por el mismo trabajador o bien como en el caso de análisis se lo brinde el patrono. Como sustento de lo anterior, véase al efecto el criterio externado por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia mediante su voto N°372-2023 y del cual en lo que interesa se transcribe: “(...)No obstante, lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indubitadamente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo” De lo anterior se desprende que para que una determinada prestación o beneficio se pueda considerar como tal, en primer término, debe tener carácter retributivo, una contraprestación por la fuerza laboral, debiendo ser apropiada para el uso o consumo personal inmediato del trabajador y su familia, de manera que le reporte un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral y qué, de no existir este, el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios”(...). En vista de lo descrito, procede esta gerencia a ratificar el rechazo incurrido, ya que a todas luces la suma deducida resulta calificable como salario en especie implicando esto tributariamente, que a efecto de ser deducible la procedencia de dicho gasto debió haberse sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense del Seguro Social previsto en el artículo 8 inciso i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta siendo que en autos no constan elementos probatorios del cumplimiento de dicho requisito es que procede esta gerencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 inciso h) numeral 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a rechazar dicho gasto. **B. En cuanto al Impuesto de retenciones: Sobre la inexistencia de salario en especie y la omisión de individualizar el salario de cada trabajador para verificar si alcanza el mínimo***



exento del impuesto por trabajo personal dependiente. Con respecto a los ajustes realizados en el impuesto de retenciones sobre fuentes salariales, se tiene que indicar que en los apartados anteriores se demostró fehacientemente que no nos encontramos ante lo que se pueda considerar como un componente de naturaleza salarial, esto c) debido al carácter reconstitutivo del reconocimiento del kilometraje y la gratuidad de la alimentación brindada. Al respecto el Tribunal Fiscal Administrativo en el fallo No. 44-2013, ha indicado lo siguiente: (...) se tiene que el extremo pretendido por la Administración Tributaria no califica como Salario en Especie. La mera razón de recibir dicho extremo por existir una relación laboral, de lo ya ampliamente expuesto, no significa automáticamente que se trata de salario en especie, y debe así, para cada caso en concreto, analizarse si cumple o no los requisitos que el concepto por dicho extremo ha determinado la materia propia de su origen. (...) Precisamente, conforme a los antecedentes judiciales de la sala competente en materia laboral, ya abordados en los apartados anteriores, se tiene que los rubros no constituyen la naturaleza salarial alegada por esta dependencia. Así, también vale la pena reseñar el error incurrido por esta Administración, al considerar que, solamente la demostración de que nos encontrábamos ante una partida salarial basta para aplicar la determinación del impuesto; véase al respecto, en el mismo fallo supra citado, el análisis del Tribunal Fiscal Administrativo: "(...) haber sido cierta la tesis de la Administración de que nos encontramos ante la necesaria retención del impuesto sobre la renta al salario, por ser salario en especie, lo correcto es que la Administración debió haber determinado de dicho monto cuanto correspondía a cada trabajador para poder saber si al sumarle el supuesto aumento salarial omitido, efectivamente se encontraba afecto al impuesto de la renta ya que no todos los trabajadores ganan el mismo salario, y no todos están per se afectados al pago del impuesto. Es decir, era necesaria la individualización de dichos montos para poder decir si se encontraban o no afectados al impuesto en qué medida según qué porcentaje. Este análisis está ausente en la fiscalización practicada, y de haber sido acertada la tesis de la a quo de que nos encontrábamos ante salario en especie, esta falta de individualización y determinación real de que el trabajador estaba afecto según su salario al impuesto, le acarrearía indubitablemente una nulidad en su actuación, ya que la determinación de la obligación contendría un "an y quantum debateur indeterminado o inexacto, lo que causaría una clara indefensión a la contribuyente, toda vez que no se sabría a cuáles trabajadores les está aplicando el impuesto al salario, al considerar solamente el monto total, y aplicarle la mayor escala



*del impuesto salarial." De todas maneras, aunque se demostrara que nos encontramos ante un componente salarial, la Administración omite realizar dicho análisis, tal como ya se le había indicado en la impugnación al Traslado de Cargos correspondiente, a lo que responde que: "Al respecto se le indica que al no quedar demostrado que el pago por kilometraje y alimentación no correspondían a salario en especie, de conformidad a las justificaciones ampliamente desarrolladas líneas atrás, esta gerencia procede a confirmar la determinación efectuada en relación al Impuesto de Retenciones en la Fuente. Omitió la Administración tributaria determinar cuál porcentaje corresponde a cada uno de los empleados, además de no referirse a cuanto de dicho salario se encuentra dentro del mínimo exento. Dicha falta supone, per se, un vicio en el acto administrativo, al no haberse fundamentado el ajuste efectuado. Esto en detrimento del artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que describe dentro de los Requisitos de toda resolución administrativa que se fundamente la decisión, en este caso del tributo determinado. En tal sentido, la Administración al no individualizar el porcentaje del impuesto que corresponde a cada uno de los empleados, incurre en la aplicación del método de base presunta, al no poder determinar a base cierta cuál es el impuesto que se debería determinar. Al respecto en el Traslado de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-289-41-03 indicó lo siguiente: "Método de determinación aplicado. **Determinación sobre base presunta.** Para la determinación del impuesto en referencia no se obtuvieron elementos que permitieran verificar en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, según el artículo 124, inciso c) del Código de Normas V Procedimientos Tributarios: Inciso c) la contabilidad se llevó en forma irregular a porque: El contribuyente se dedujo gastos por concepto de salario en especie a los cuales no les efectuó la respectiva retención y por tanto no los sometió al Régimen de la Caja Costarricense de Seguro Social conforme lo estipula los artículos 29 33 dela Ley del Impuesto sobre la Renta. Por medio de pagos por subsidio de alimentación a empleados y por reconocimientos de kilometraje a empleados, logra disminuir su base imponible, pagando menos impuesto que el que le corresponde. Dichos pagos se consideraron como salario en especie y no fueron reportados a la Caja Costarricense de Seguro Social Con estas situaciones la contabilidad presentada por el contribuyente es irregular, puesto que los documentos que respaldan los gastos deducidos no son fehacientes, ni cumplen con la normativa." De conformidad con lo indicado anteriormente la Administración parte de que no existen suficientes mecanismos de prueba aportados por mi*



representada o recolectados en la fiscalización para poder determinar a base cierta el tributo. Con respecto a la aplicación del método de base presunta, la Sección IV del Tribunal Contencioso Administrativo, en la Resolución N°128 2020 29 de setiembre de 2020, indicó lo siguiente: "Retomando a las potestades determinativas, el deber probatorio ha de relativizarse bajo marcos casuísticos, según se trate de fiscalizaciones que se realicen sobre criterios de base cierta o base presunta. En efecto, el canon 125 del Código Tributario establece como regla general la determinación sobre base cierta, lo que solo es posible cuando en la fiscalización puedan obtenerse insumos de información documental o de otro tipo, que permitan de manera directa conocer los hechos generadores de la obligación tributaria. Cuando ello fuese imposible, v.gr., por ausencia de esos mecanismos o por incompletos, puede acudirse, previa motivación que refleje de manera expresa la imposibilidad de aplicar aquel primer mecanismo, a la metodología de base indirecta o presunta, a efectos de tomar "...en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación. " Ahora bien, en esta dinámica, es claro que las potestades de la Administración Tributaria han de ejercitarse direccionadas a determinar la realidad económica subyacente en las operaciones económicas gravadas, lo que viene a ser la aplicación en esa materia del denominado principio de verdad real de los hechos que impera en los procedimientos administrativos regulados por la Ley No. 622778, así como en aquellos en las reglas de este último se integren con normas especiales." En el remoto caso de que, aún después de la argumentación de los anteriores apartados, se siga considerando que nos encontramos ante lo que configura salarios en especie, no podría obviar la Administración Tributaria que existe la prueba suficiente en el expediente administrativo para poder calcular el impuesto correspondiente a cada salario, además el porcentaje sobre el cual se estaría exento. A lo largo del expediente Administrativo constan los documentos en donde se indican los montos que se cancelaban a cada empleado por reconocimiento de kilometraje y el monto incurrido por (O la alimentación brindada, por lo que no podría la Administración aplicar, de manera temeraria, la tarifa pareja para todos los salarios, dejando de lado lo indicado en la normativa tributaria. En tal sentido nos encontramos ante un vicio en la fundamentación, pues el método empleado no es el indicado para la determinación del tributo, creando una nulidad en el acto administrativo impugnado. Consecuentemente, se solicita a esta Administración que declare la nulidad de los ajustes



*efectuados y archivar el presente expediente, en virtud de que, nos encontramos ante ajustes que a todas luces resultan contrarios a la normativa aplicable. **Al respecto**, procede esta gerencia a indicarle a la recurrente, que no lleva razón en las disconformidades que expone, esto en virtud de que el actuar de esta Administración Tributaria para efectos de la determinación realizada en el impuesto de retenciones depende del ajuste efectuado en el Impuesto sobre las Utilidades, específicamente en lo correspondiente al gasto por kilometraje y alimentación recalificados por esta dependencia como salario y salario en especie respectivamente. En virtud de lo anterior y ante los hechos constatados al igual que de la aplicación de las normas legales y reglamentarias en que se fundamenta el ajuste, concluyó esta dependencia que para el caso de análisis los salarios y salarios en especie pagados a los colaboradores para el período fiscal en estudio se encontraban sujetos al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente bajo la modalidad de retenciones según lo establece el artículo 23, 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29 inciso a) y c) de su Reglamento vigentes para el período fiscal en estudio. De igual manera, al existir una norma expresa que dispone que los contribuyentes que no reporten sus planillas al régimen de seguridad social (artículo 9 inciso h, numeral 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) no se le reconoce la deducción del gasto. Siendo que en el caso de análisis quedó demostrado, que, si bien hubo una reclasificación del gasto, este tampoco resulta deducible ante la no retención y pago a la Caja Costarricense del Seguro Social para los efectos se transcribe el inciso del artículo señalado: “(...) 9°. Gastos no deducibles. H) No son deducibles de la renta bruta: 1°. Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social (...). Aunado a lo anterior, a pesar de que a la recurrente, le compete la carga de la prueba, derivada del mandato de ley previsto en los artículos 140 y 185 del Código Tributario, 293 de la Ley General de la Administración Pública y 317 del Código Procesal Civil vigente para el período fiscal en estudio aplicados estos últimos de manera supletoria de conformidad con el artículo 155 del Código Tributario, la misma si bien aportó elementos probatorios los mismos lo que confirmaron fue la erogación del gasto incurrido, lo cual implicó, que tributariamente no resultaran de recibo esto debido a que resulta un requisito sine qua non que a efecto de deducir los costos y gastos en que haya incurrido un contribuyente estos deben ser útiles, necesarios y pertinentes, deben estar registrados en la contabilidad y encontrarse debidamente justificados con sus respectivos comprobantes de respaldo, quedando así claro que de conformidad a lo*



*establecido por la normativa tributaria, para que un gasto pueda ser deducido para efectos fiscales, debe reunir una serie de condiciones, por tanto, no solo basta que la erogación sea real, además debe demostrarse que el gasto fue causado, en el período fiscal en estudio, que se encuentra registrado contablemente y qué, ese registro se encuentra respaldado con comprobantes fehacientes, debiendo cumplir con el requisito ineludible de estar vinculado y ser necesario para la producción de las rentas gravables lo que la reclamante, no ha podido demostrar de manera plena e indubitable tal y como se ha venido analizando, a lo largo del presente considerando, implicando esto, que el rechazo de los gastos de kilometraje y alimentación hayan sido recalificados en virtud de la normativa laboral aplicable al tema de salario y salario en especie justificándose así el rechazo de los mismos conforme a los artículos 7,8 antepenúltimo párrafo y 9 inciso j) de la Ley del Impuesto sobre la Renta esto al no ajustarse los mismos a los presupuestos y requisitos que dispone la normativa tributaria para tenerse como gastos deducibles, implicando esto, que se procediera a realizar el ajuste en el Impuesto de Retenciones sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente teniéndose como base imponible del mismo el total de las sumas por concepto de gastos por kilometraje y alimentación mismos que fueron recalificados a salario y salario en especie conforme a las razones de hecho y fundamentos de derecho indicados en el presente considerando. En vista de lo anterior, no lleva razón la reclamante, al indicar que esta dependencia realizó su determinación en el impuesto de retención que nos ocupa sobre base presunta ya que a todas luces está evidenciado, que nos encontramos ante la aplicación del método de determinación sobre base cierta y no presunta como lo señala la inconforme. Conforme a las razones de hecho y derecho indicadas en el presente apartado es que procede esta dependencia a rechazar las disconformidades planteadas por la recurrente. **En cuanto a la petitoria.** Solicita la recurrente, que, en consideración a lo expuesto, que se declare con lugar el presente recurso de revocatoria y se anule la Resolución Determinativa N°ATG-SF-PD-IMP-63-2020 así como la totalidad del procedimiento determinativo, al constatarse la nulidad absoluta derivada de la inconstitucionalidad de la norma que dio sustento al presente procedimiento, la prescripción acaecida y la caducidad del procedimiento. Subsidiariamente, solicito que acepten los argumentos de fondo incoados por mi Representada, consecuentemente se declare la improcedencia de los ajustes en cuestión y se proceda a revocar la Resolución Determinativa N° ATG-SF-PD-IMP-63-2020, así como todos los actos administrativos que le*



preceden, emitidos por la Administración Tributaria de Guanacaste. **Al respecto**, le indica esta gerencia a la reclamante, que de conformidad a las razones de hecho y fundamentos de derecho expuestos a lo largo del presente considerando no resultan de trámite sus pretensiones de ahí la razón de su rechazo. **III.- En cuanto al cálculo y suspensión de intereses. Etapa de impugnación. Impuesto sobre las Utilidades.** Se contabiliza el cobro de intereses del **16/12/2014** hasta el **6/11/2017** por la suma de **¢12.327.812,00 (Doce millones trescientos veintisiete mil ochocientos doce colones exactos)** esto debido a que el traslado de cargos y observaciones **Nº1-05-017-16-288-41-12** le fue notificado a la recurrente el **21/7/2017** y esta dependencia según el artículo 163 del Reglamento de Procedimiento Tributario tenía como plazo máximo para emitir la resolución determinativa hasta el **6/11/2017**, siendo que la resolución indicada fue emitida hasta el **9/10/2020** se genera una suspensión de intereses en esta etapa del **7/11/2017** al **8/10/2020**. Véase el siguiente cuadro.

Fecha de pago	Monto de ajuste	Período fiscal	Impuesto sobre las Utilidades
15/12/2014	¢33 301 841,00	2014	
	vigencia de intereses		

intereses	del	al	días diferencia	intereses diarios	Total de intereses cobrados	monto por pagar de intereses
12,68%	16/12/2014	30/4/2015	135	0,0347397%	4,689900%	¢1 561 823,04
14,00%	1/5/2015	30/9/2015	153	0,0383562%	5,869080%	¢1 954 511,68
13,38%	1/10/2015	31/12/2015	92	0,0366575%	3,372720%	¢1 123 177,85
13,38%	1/1/2016	29/2/2016	60	0,0365574%	2,193600%	¢730 509,18



12,92%	1/3/2016	30/9/2016	214	0,0353005%	7,554200%	¢2 515 687,67
12,37%	1/10/2016	31/12/2016	92	0,0337978%	3,109600%	¢1 035 554,04
12,37%	1/1/2017	31/3/2017	90	0,0338904%	3,050100%	¢1 015 739,45
11,73%	1/4/2017	30/9/2017	183	0,0321370%	5,881620%	¢1 958 687,74
12,80%	1/10/2017	6/11/2017	37	0,0350685%	1,297590%	¢432 121,35
Total de intereses por cobrar						¢12 327 812,00

Impuesto de retenciones en la fuente por trabajo personal dependiente. Se procede a realizar un cálculo de intereses para los períodos fiscales que se detallan a continuación: 10/2013 ¢841.890,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/11/2013 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢427.052,00, 11/2013 ¢783.809,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/12/2013 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢389.499,00, 12/2013 ¢928.564,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/1/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢451.527,00, 01/2014 ¢2.266.622,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/2/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢1.077.999,00, 02/2014 ¢1.133.691,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/3/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢528.257,00, 03/2014 ¢1.472.316,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/4/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢670.223,00, 04/2014 ¢1.149.714,00 Se contabiliza el cobro de intereses del 16/5/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢511.332,00, 05/2014 ¢1.699.730,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/6/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢737.560, 06/2014 ¢1.733.882,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/7/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢734.226,00, 07/2014 ¢1.706.945,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/8/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢704.352,00, 08/2014 ¢1.291.972,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/9/2014 hasta el 6/11/2017 por la suma de ¢519.140,00, 09/2014 ¢2.091.786,00. Se contabiliza el cobro de intereses del 16/10/2013 hasta el 6/11/2017 por la



suma de **¢818.674,00** esto debido a que el traslado de cargos y observaciones **N°1-05-017-16-289-41-03** le fue notificado a la recurrente el **21/7/2017** y esta dependencia según el artículo 163 del Reglamento de Procedimiento Tributario tenía como plazo máximo para emitir la resolución determinativa hasta el **6/11/2017**, siendo que la resolución indicada fue emitida hasta el **9/10/2020** se genera una suspensión de intereses en esta etapa del **7/11/2017** al **8/10/2020**. Véase los siguientes cuadros. ... **Etapas de revocatoria: Impuesto sobre las Utilidades.** Se contabiliza el cobro de intereses desde el **9/10/2020** hasta el **27/1/2021**, esto debido a que la resolución **N° ATG-SF-PD-IMP-63-2020**, le fue notificada a la contribuyente el **4/11/2020** otorgándosele un plazo de **30 días hábiles** para interponer el recurso de revocatoria mismo que venció el **17/12/2020**. Siendo que el recurso de revocatoria fue interpuesto el **14/12/2020** esta Administración Tributaria tenía para resolverlo hasta el **27/1/2021** según el artículo 145 del Código Tributario en vista de que la presente resolución está siendo emitida el **23/4/2025** procede una suspensión de intereses en esta etapa del **28/1/2021** al **22/4/2025**. Véase el siguiente cuadro. ... **Etapas de revocatoria: Impuesto de retenciones en la fuente por trabajo personal dependiente.** Se procede a realizar un cálculo de intereses para los períodos fiscales que se detallan a continuación: **10/2013 ¢841.890,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢25.546,00**, **11/2013 ¢783.809,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢24.715,00**, **12/2013 ¢928.564,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢29.279,00**, **01/2014 ¢2.266.622,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢71.470,00**, **02/2014 ¢1.133.691,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢35.747,00**, **03/2014 ¢1.472.316,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢46.424,00**, **04/2014 ¢1.149.714,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢36.252,00**, **05/2014 ¢1.699.730,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢53.595,00**, **06/2014 ¢1.733.882,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢54.672,00**, **07/2014 ¢1.706.945,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢53.822,00**, **08/2014 ¢1.291.972,00.** Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta



el **27/1/2021** por la suma de **¢40.738,00**, **09/2014 ¢2.091.786,00**. Se contabiliza el cobro de intereses del **9/10/2020** hasta el **27/1/2021** por la suma de **¢65.957,00** esto debido a que la resolución N° **ATG-SF-PD-IMP-63-2020**, le fue notificada a la contribuyente el **4/11/2020** otorgándosele un plazo de **30 días hábiles** para interponer el recurso de revocatoria mismo que venció el **17/12/2020**. Siendo que el recurso de revocatoria fue presentado el **14/12/2020** esta Administración Tributaria tenía para resolverlo hasta el **27/1/2021** según el artículo **145** del Código Tributario en vista de que la presente resolución está siendo emitida el **23/4/2025** procede una suspensión de intereses en esta etapa del **28/1/2021** al **22/4/2025**. Véase los siguientes cuadros. ..." (Archivo 0016 imágenes 2 al 65).-

III.- ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE. Expone la recurrente en su escrito de apelación lo siguiente: "... **I. ANTECEDENTES PRIMERO:** En fecha 3 de junio de 2016, se notificó Acta de Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras de Comprobación e Investigación N°1-05-017-16-206-011-03 y en fecha 16 de marzo de 2017 se notificó el Acta de Ampliación de la Actuación Fiscalizadora No. 1-05-017-16-81-12-12, por medio de las cuales se pretende fiscalizar el impuesto a las utilidades del periodo 2014. **SEGUNDO:** En fecha 28 de junio de 2017 se notifica a mi representada las Propuestas de regularización No. 1-05-017-16-243-341-03 y 1-05-017-16-244-341-03, mediante las cuales se comunican diferencias en la base imponible del impuesto sobre las utilidades, además de diferencias en la base imponible del impuesto de retenciones en las fuentes salariales respectivamente, ambas para el periodo 2014. **TERCERO:** Dentro de los 5 hábiles posteriores, se manifestó total disconformidad contra las Propuestas de Regularización No. ATH-SF-PD-04-41-17-1005-341-03 y ATH-SF-PD-04-41-171006-342-12. **CUARTO:** El 21 de julio de 2017 se notifica a mi representada los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-12, por medio de los cuales se confirman los ajustes pretendidos en las Propuestas de Regularización. En estos se pretenden los siguientes ajustes: -Un aumento en el Impuesto Sobre la Renta del periodo fiscal 2014 —en relación con lo declarado- por la suma de ¢33.301.841,00. -Un incremento en el Impuesto de Retenciones sobre las fuentes salariales de los periodos de octubre 2013 a Setiembre 2014 — en relación con lo declarado — por las sumas de:



Periodo	Monto
Octubre 2013	€841.890
Noviembre 2013	€783.809
Diciembre 2013	€928.564
Enero 2014	€2.266.622
Febrero 2014	€1.133.691
Marzo 2014	€1.472.316
Abril 2014	€1.149.714
Mayo 2014	€1.699.730
Junio 2014	€1.733.882
Julio 2014	€1.706.945
Agosto 2014	€1.291.972
Setiembre 2014	€2.091.786

QUINTO: El 4 de setiembre de 2017 se presenta ante la Administración Tributaria de Guanacaste la respectiva Impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones No. 1-05-017-16-288-41- 03 y 1-05-017-16-289-41-03, por no encontrarse a derecho y lesionar los principios de razonabilidad, realidad económica y capacidad contributiva. **SEXTO:** Más de 3 años después, el 4 de noviembre de 2020, la Dirección General de Tributación emitió la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020, por medio de la cual se rechaza la impugnación presentada y se confirma lo dispuesto en los Traslados de Cargos y Observaciones. **SÉTIMO:** En fecha 14 de diciembre de 2020 esta representación presentó formal Recurso de Revocatoria en contra de la Resolución Determinativa No. **N° N°ATG-SF-PD-IMP-63-2020**. **OCTAVO:** En fecha 23 de abril de 2025, la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria de Guanacaste, emitió la Resolución **N° MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025**; mediante la cual se resolvió, declarando sin lugar en todos sus extremos el recurso de revocatoria presentado por mi representada en contra de la Resolución Determinativa. **II. ARGUMENTOS DE FONDO QUE SUSTENTAN EL PRESENTE RECURSO DE APELACIÓN 1. ASPECTOS DE FORMA QUE DAN LUGAR A LA DECLARATORIA DE NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO. 1.1. Nulidad del procedimiento al haberse iniciado tomando con sustento en el artículo 144 del CNPT declarado inconstitucional.** Como podrá apreciar este Tribunal, dentro del procedimiento Determinativo, esta representación ha



venido solicitando la nulidad absoluta del procedimiento realizado al efecto, al haberse iniciado con base en lo dispuesto en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, declarado inconstitucional mediante el voto de la Sala Constitucional N° 12496-2016. Alegó esta representación que, en el caso que nos ocupa, el procedimiento debía ser declarado nulo al existir una vulneración a los principios del debido proceso y legalidad, en el tanto, dentro del procedimiento Determinativo se emitieron actos cuyo sustento recayó en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fue declarado inconstitucional. Lo que viene dicho, nos presenta actos cuyo fundamento legal devenía inconstitucional, viciando consigo de nulidad absoluta lo actuado. Todo esto con la agravante de que, el numeral 144 del CNPT declarado inconstitucional era el único artículo dentro del ordenamiento jurídico aplicable que tenía prevista la posibilidad de realizar las actuaciones de fiscalización por medio del procedimiento realizado al efecto. Esta representación fue clara y abundante al argumentar que la nulidad del procedimiento, además de un mandamiento por parte de la Sala Constitucional que tiene acatamiento obligatorio por parte de la Administración Pública, también generó una grave vulneración al debido proceso de mi representada, ya que toda la actividad fiscalizadora y consecuentemente las obligaciones derivadas para [...] **LIMITADA**, carecían de un sustento jurídico inicial, por lo que, cualquiera que hubiese sido el resultado del procedimiento administrativo, es claro que estaría contaminado por haberse sustentado **DESDE UN INICIO**, en una norma de rango legal que fue declarada inconstitucional. Pese a lo anterior, la Administración Tributaria negó lo expuesto, señalando que: “no lleva razón en lo que manifiesta toda vez, que tal y como consta al folio 1 del tomo I del expediente determinativo la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación fue fundamentada en el artículo 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario.” (Imagen 6 de la resolución que se resuelve el recurso de Revocatoria) Pese a lo anterior, este posicionamiento ignora el hecho de que, el artículo 144 del CNPT es el único artículo que regula la vista inicial para el establecimiento del procedimiento, lo que nos lleva a concluir que, al momento de iniciar la fiscalización no existía un fundamento legal válido para su establecimiento. Entonces, al eliminarse del ordenamiento jurídico el único artículo en el que se encontraba previsto el establecimiento del procedimiento Determinativo, NO hay forma de afirmar que el acta de inicio de actuaciones fiscalizadoras se encontraba ajustada a Derecho. Como Administración Pública, la Administración Tributaria de Guanacaste se encuentra sometida al bloque de legalidad y, en el



caso concreto, la única norma que prevé el inicio del procedimiento determinativo es el ya comentado artículo 144. Necesariamente, y al ser el acto base para las siguientes actuaciones^[2], esta circunstancia vició de nulidad absoluta el Traslado de Cargos y Observaciones N°1-05-017-16-288-41-03 referido al Impuesto sobre las Utilidades y el N°1-05-017-16-289-41-12 relacionado al Impuesto de Retenciones en la Fuente, así como la resolución Determinativa N°MH-DGT-ATG-SF-RES-00042025; por tratarse de actos subsiguientes que no podían haberse dictado dada la ausencia de un fundamento legal válido, para el ejercicio de su potestad de determinación de oficio de la obligación tributaria. Al haberse iniciado, y seguido el procedimiento determinativo con base en la norma anulada por disposición expresa de la Sala Constitucional, se presenta una nulidad absoluta sobreviniente de la totalidad de las actuaciones emanadas de la Administración Tributaria, ya que dichos actos no pueden surtir efectos jurídicos cuando la norma legal en que se sustentaron fue suprimida del ordenamiento jurídico con efectos retroactivos. En este orden de ideas, precisa recordar que, el hecho de que una sentencia tenga efectos ex tunc significa que la norma cuestionada siempre fue nula, como la propia Sala Constitucional especificó al invocar el concepto de la retroactividad, lo cual confirma que todo acto emitido con fundamento en la norma declarada inconstitucional debe ser anulado. El Tribunal Contencioso Administrativo, y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia han tenido oportunidad de referirse a la nulidad apuntada en diversas ocasiones, en las cuales, analizando el alcance de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del CNPT, se ha dispuesto la nulidad absoluta de **todas las actuaciones** emanadas de la Administración Tributaria que encontraran amparo en el artículo 144 del CNPT en su redacción declarada inconstitucional.^[3] El 10 de marzo de 2022, mediante la sentencia N°604-F-S1-2022, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia conoció del recurso de casación que formuló la Procuraduría General de la República en contra de resolución N°92-2019-VII de la Sección Séptima, y **se confirmó la anulación del procedimiento, al concluirse que los actos fueron dictados al amparo de la norma inconstitucional, existiendo un vicio en el procedimiento como elemento del acto**. En lo que respecta, la sentencia indicó: “Para este Órgano decisor, es claro, no lleva razón el representante estatal, en lo argüido en lo atinente a que, los actos preparatorios han de tenerse como emitidos de conformidad con el texto del canon 144 que se dejó vigente al declararse la inconstitucionalidad de la versión de la Ley no. 9060 (sic). Eso, dado que al dictarse dichas **resoluciones la norma que estaba en vigor era esta última, por lo que no**



*resulta posible acudir a una estipulación inexistente en aquel momento como lo pretende la parte demandada. Por otro lado, ha de recordarse, el TFA mediante resolución no. 652-S-2016 del 10 de noviembre de 2016, de acuerdo con lo dispuesto en el fallo no. 12496-2016 de la Sala Constitucional declaró de oficio la nulidad del acto de liquidación no. 1-11-017-14-011-041-03 (hecho probado 11). **Por ende, cuando el expediente regresó a la AT, lo procedente hubiera sido iniciar (sic) de nuevo el procedimiento determinativo**” De resaltar que la sentencia concluyó indicando que, ante un procedimiento basado en la norma inconstitucional, correspondía a la Administración Tributaria anular la totalidad de lo actuado, incluyendo los actos previos al acto determinativo y que “**iniciara de nuevo el procedimiento determinativo**”, claro está, siempre que **el límite prescriptivo lo hubiese permitido, situación que en el presente caso se imposibilitaría**. En el mismo sentido, encontramos también, la sentencia N°002727-F-S1-2022 de las 10:12 horas del 22 de diciembre de 2022. Así las cosas, correspondería a este Tribunal Fiscal Administrativo declarar la nulidad del acta de inicios de actuaciones fiscalizadora, carente de sustento normativo requerido por la Administración Tributaria para el ejercicio de su potestad fiscalizadora. Por todo lo anterior, solicitamos se declare la nulidad absoluta de la totalidad del procedimiento administrativo en estricta aplicación del voto 12496-2016 de la Sala Constitucional, y los precedentes de la Sala Primera y el Tribunal Contencioso Administrativo que se señalan. **1.2. Prescripción de la acción de la Administración para incoar el presente procedimiento.** Ahora bien, otro de los aspectos principales que dan lugar a la declaratoria de nulidad absoluta del presente procedimiento administrativo, recae sobre el hecho de que la determinación practicada, resulta absolutamente nula debido al acaecimiento de la pérdida de competencia temporal de la Administración Tributaria, como consecuencia de la prescripción de la potestad determinativa. Lo anterior, producto de una suspensión en la tramitación del procedimiento por un periodo mayor a los dos meses. Por tratarse de un tema de orden público que debe ser alegado por quien ostenta el derecho, **esta representación acusa que en el presente caso ha operado la prescripción de pleno derecho, y así debe ser declarada**. La prescripción aludida tiene como consecuencia la pérdida de la competencia temporal del órgano fiscalizador, producto de su inacción como titular del derecho, viciando de nulidad absoluta aquellos actos posteriores al acaecimiento del plazo fatal. En este tanto, cabe recordar que para la correcta validez del acto administrativo deben concurrir una serie de componentes definidos en la ley, siendo el tiempo un aspecto esencial para*



la competencia, que es uno de los elementos constitutivos de todo acto administrativo conforme al numeral 63 de la LGAP que, al respecto indica: “Artículo 63.- 1. Habrá una limitación de la competencia por razón del tiempo cuando su existencia o ejercicio esté sujeto a condiciones o términos de extinción...” Como punto medular, conviene recordar que, la norma referente al término de prescripción es el artículo 51 del CNPT, siendo que, para el periodo fiscal 2014 resulta aplicable el plazo de cuatro años, como término para el ejercicio de la potestad determinativa de oficio. Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el canon 52 del CNPT, el término de prescripción empezaba a computarse a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que el tributo debió pagarse, salvo que existiera alguna de las causales de interrupción, o bien, de suspensión de la prescripción, conforme a lo estipulado en los artículos 53 y 54 del mismo cuerpo normativo. Claro está que, el escenario descrito acaecerá siempre que dentro de dicho plazo de prescripción no se hubiese configurado alguna de las causales de interrupción contempladas en la lista taxativa del numeral 53 del CNPT pues, de ser así, el cómputo del plazo volverá a iniciarse. En ese tanto, es importante tener claro que el artículo 53 del CNPT, dispone las causas de interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. El indicado numeral dispone que: “**Artículo 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción.** El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. (...)” b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código. g) Se entenderá por no interrumpida la prescripción, si el Ministerio Público no presenta formal acusación o se dicta sentencia de sobreseimiento a favor del contribuyente, en un plazo máximo de cinco años. Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. El cómputo de la prescripción para determinar la obligación



tributaria se suspende por la interposición de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado.” Si bien el procedimiento Determinativo inició en fecha 3 de junio de 2016, lo que habría supuesto el reinicio del cómputo de la prescripción hasta el 1° de enero de 2021; tal y como se desprende de las propias actuaciones, existió una suspensión del procedimiento determinativo mayor a los dos meses que conceptualizamos así: • **Desde el 4 de septiembre de 2017, fecha en que se presentó la impugnación a los Traslados de Cargos y Observaciones, y hasta el día fue hasta el día 4 de noviembre de 2020 que la Administración Tributaria de Guanacaste notificó la Resolución Determinativa No. ATG-SF-PD-IMP-63-2020.** De esta manera, al no haber existido la interrupción del plazo de prescripción, tenemos que, tanto para el Impuesto sobre las Utilidades, como para el Impuesto por Retenciones en la Fuente, la potestad determinativa se encontraba prescrita desde el 1° de enero de 2019. Por tanto, para el 4 de noviembre de 2020, el dictado de la resolución Determinativa que fue notificada devenía absolutamente nula dado el acaecimiento del plazo fatal de prescripción de la acción. Sobre este argumento, el **CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN** consistió en señalar, simple y llanamente que, no ha existido una suspensión del proceso. En concreto, la Dirección rechazó la argumentación de esta representación, indicado que: “no se ha configurado la transgresión procesal que alega la recurrente, esto debido, a que tal y como a continuación se detallará, no ha existido, una suspensión de más de dos meses de la actuación fiscalizadora que pueda generar como sanción procesal la no interrupción de la prescripción de la acción administrativa provocada con la notificación de la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación el 03/06/2016” No obstante, lejos de hacer un análisis coherente, líneas adelante, la propia Administración avaló la suspensión apuntada por esta representación, según se aprecia: “Considerando lo anterior, estima conveniente ésta gerencia, aclararle a la recurrente, que **si bien, hubo una inacción de tres años de parte de esta dependencia entre la fecha de presentación del escrito de impugnación y la notificación de la resolución determinativa no por ello significa, que haya acaecido el plazo de prescripción (...)**” (Visible a imagen 21 de la resolución que resuelve el recurso de Revocatoria) Llama la atención el hecho de que, aún y cuando, la Administración Tributaria tuvo por acreditada esta circunstancia, no brindó un sólo motivo que justificara la desaplicación del inciso a) del numeral 53 del CNPT. En el caso de marras, además de quedar claramente acreditado el



acaecimiento de la prescripción, es claro que la propia Administración tiene por aceptada la suspensión por más de dos meses que da lugar al vicio procedimental expuesto. Como podrá observar este Tribunal, la Administración se limitó a aceptar de forma expresa que sí ha ocurrido una inactividad por parte de la Dirección en el trámite del procedimiento administrativo mayor a tres años, pero ilógicamente no aceptó el acaecimiento de la prescripción, pese a que el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es claro en sancionar esta inacción. El Tribunal Contencioso Administrativo ha emitido criterio por medio de distintas resoluciones, dentro de las cuales, conviene destacar las sentencias N°38-2013-VIII y N°192-2014-VI, así como la reciente resolución N°49-2020-VI de las 15:45 horas del 20 de abril del 2020, en que la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo señaló que: “En tal escenario, el plazo prescriptivo se interrumpe con el acto en virtud del cual, la Administración comunica al sujeto pasivo que va a iniciar acciones formales de fiscalización y de comprobación. En tesis de principio, la simple notificación de esas acciones, produce el efecto aludido, aspecto que se fija de esa manera, además, en el ordinal 140 inciso 1) del Reglamento de Procedimientos Tributarios (RPT), Decreto Ejecutivo No. 38277-H vigente desde el 04 de abril del 2014. Empero, **la misma normativa establece supuestos en los cuales, la indolencia o dejadez procedimental, llevan a la supresión del efecto interruptor, haciendo que, en tales hipótesis, la citada comunicación no tenga la virtud y potencial legal para hacer correr de nuevo los plazos que con cuenta el Fisco para ejercer sus potestades de fiscalización y determinación**, acorde a los parámetros del numeral 51 del CNPT. En ese sentido, la norma precisa que esa consecuencia si las actuaciones de comprobación no se inician formal y materialmente dentro del plazo de un mes posterior a la notificación, así cuando, pese haber sido iniciadas dentro de ese ámbito de temporalidad, se suspenden por más de dos meses, por causas imputables a la Administración.” A partir de lo anterior, queda claro que la sanción procesal del inciso a) del artículo 53 del CNPT lo que pretende es que la Administración Tributaria lleve a cabo las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias de manera continua y en un plazo razonable, en respeto de los derechos y garantías del contribuyente fiscalizado. Por ende, resulta claro que, la normativa bajo análisis resulta aplicable al caso concreto, tal y como lo estableció el Tribunal Contencioso Administrativo en la resolución de cita: “A diferencia de lo que expone el Estado, **la interpretación que hace esta Cámara del ordinal 53 inciso a) del CNPT, no permite concluir que el supuesto de suspensión de**



dos meses, sea solamente aplicable a la fase de comprobación abreviada y que, una vez que se ha emitido la propuesta de regularización, ya la Administración no se encuentre afecta al parámetro de esa norma. En el contexto de la norma de marras, las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, no se entienden limitadas a la fase de investigación solamente, sino que alude a la unidad del trámite o procedimiento para establecer si la conducta del sujeto pasivo, en lo que se refiere a la determinación y liquidación de sus obligaciones tributarias, se ha realizado de manera debida. Empero, no se estima que la norma aludida, aplique, con exclusividad, a la fase de comprobación previa, como sugiere el Estado.” En esta misma línea, mediante la resolución N° 065-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo dispuso: “A juicio de este cuerpo colegiado, tanto las actuaciones de comprobación previa como la propuesta de regularización y ulterior determinación final, son componentes de un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento debido de los deberes tributarios materiales. Así, la redacción del ordinal 144 del CNPT que alude a que, terminadas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada necesarias, se debe emitir la propuesta de regularización, no dice que el supuesto regulado en el canon 53 inciso a) precitado, imponga un límite de temporalidad para mantener la interrupción en la prescripción, solamente atinente al curso de esas acciones iniciales. **Por el contrario, en tanto ese último mandato alude a la comprobación de las obligaciones materiales, se entiende como referencia al ejercicio procedimental propio de las potestades de fiscalización inherentes al Fisco, que le permiten las acciones de determinación de oficio. Así visto, esas acciones previas son componente fundamental de dicha potestad determinativa, por lo que, han de entenderse como parte de una sola manifestación. La regulación reglamentaria que fija etapas diversas en ese ejercicio determinativo, no es óbice para lo indicado, en la medida en que ese tratamiento infra legal no tiene la virtud de regular supuestos diversos a los previstos en la ley, concretamente, en lo que interesa a este caso, en lo relativo a las causas de interrupción de la prescripción y los supuestos en los que, por dilaciones injustificadas atribuibles a la Administración, ese efecto interruptor no se produce.**” Ambas resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo son claras en señalar que: • El efecto resultante de la suspensión por más de dos meses de la actuación fiscalizadora, comprendido en el inciso a) del artículo 53 del CNPT, debe aplicarse a la totalidad del



procedimiento determinativo, que concluye con el acto en que se practica la determinación de oficio, es decir, con la resolución Determinativa, en el entendido de que este debe ser visto como una unidad procedimental. En virtud de lo anterior, es claro que lo expuesto es completamente aplicable al caso concreto, siendo necesario que este Tribunal se pronuncie en cuanto a que el acto de inicio de la actuación fiscalizadora comunicado a mi representada perdió el efecto interruptor de la prescripción, al haberse paralizado el procedimiento por un plazo superior a los dos meses. Instamos a este Tribunal a declarar la prescripción de la potestad determinativa producto de la pasividad administrativa no sólo en la tramitación del procedimiento, sino también, en la atención de nuestros alegatos sobre este punto. Como hemos evidenciado, el posicionamiento por parte de la Administración sobre este aspecto es totalmente carente de fundamento, ya que, i) la inactividad por más de tres años es un hecho incontrovertido dentro del caso de marras, y ii) los razonamientos realizados por la Administración para rechazar los argumentos de esta representación carecen totalmente de sentido lógico. En virtud de lo expuesto, debe esta Autoridad revisar lo resuelto por la Dirección General de Tributación y declarar su nulidad absoluta, determinando, consecuentemente, el archivo del presente procedimiento por haber operado la prescripción en contra de la acción administrativa para la determinación realizada en este procedimiento.

1.3. Sobre la caducidad del procedimiento Determinativo por el transcurso de un plazo mayor de seis meses sin actividad procedimental. Uno de los institutos procesales previstos por el ordenamiento jurídico, diseñados para garantizar el cumplimiento del derecho constitucional a la seguridad jurídica de los administrados, consiste en la figura de la caducidad. Este instituto se plasma como una sanción procesal interpuesta al interesado, o como ocurre en el presente caso, a la Administración Pública, por no haber promovido la tramitación del procedimiento durante un plazo mayor de seis meses, por causas exclusivamente atribuibles e imputables a la Administración en la tramitación del procedimiento. En concreto, dicha garantía procesal se encuentra claramente establecida en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública, el cual señala expresamente lo siguiente: “Artículo 340.- 1. Cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo, a menos que se trate del caso previsto en el párrafo final del artículo 339 de este Código. 1. No procederá la caducidad del



*procedimiento iniciado a gestión de parte, cuando el interesado haya dejado de gestionar por haberse operado el silencio positivo o negativo, o cuando el expediente se encuentre listo para dictar el acto final. 1. 3) La caducidad del procedimiento administrativo no extingue el derecho de las partes; pero los procedimientos se tienen por no seguidos, para los efectos de interrumpir la prescripción.” En el presente asunto, de conformidad con lo descrito en el apartado de hechos del presente recurso y de la revisión integral del presente expediente administrativo, se aprecia que en reiteradas ocasiones esta Administración incurrió en la inactividad sancionada por la Ley General de la Administración Pública, incurriendo entonces en la inexcusable caducidad del presente proceso, requiriéndose entonces su archivo definitivo. Este hecho en realidad, en el mismo sentido de lo argumentado en relación con la prescripción, ha sido expresamente aceptado por la propia Administración, siendo que, en lo que respecta al plazo transcurrido entre la oposición al Traslado de Cargos y Observaciones y hasta la emisión del acto Determinativo, **transcurrieron más de tres años**, lo que de forma clara supera el límite temporal establecido por el legislador como garantía procesal para el resguardo de la seguridad jurídica de los administrados. De esta forma, si revisamos las actuaciones realizadas por la Administración durante el desarrollo de este procedimiento, observamos que, una vez que se atendió el Traslado de Cargos y Observaciones, concretamente, en fecha 4 de setiembre de 2017, la Administración decidió simplemente desentenderse del proceso Determinativo, sin que hubiera alguna manifestación o documentación que permitiera incluso considerar que este se encontraba listo para dictar acto final. La situación es más que clara en el caso de marras, en una manifestación clara de desinterés en el procedimiento, lo tuvo congelado y sin movimiento alguno durante más de tres años, siendo hasta noviembre de 2020, el momento en el cual se emitió el acto final. Lo anterior, a todas luces, refleja que en el presente expediente ha operado la figura de la caducidad del procedimiento determinativo, ya que, por causa atribuible exclusivamente a la Administración, el procedimiento estuvo paralizado durante más de tres años, por lo que este debe ser declarado caduco y archivarse de inmediato. Pretender imponer determinación adicional en el presente procedimiento, tomando en cuenta que transcurrieron más de 3 años desde el último acto administrativo de interés para este procedimiento, resulta en una evidente lesión al derecho constitucional a la seguridad jurídica y justicia pronta y cumplida. Con base en lo anterior, es claro que el presente procedimiento debe declararse caduco, implicando entonces ordenar su archivo*



definitivo y anular cualquier determinación y obligación existente como consecuencia de los hechos dilucidados en este procedimiento administrativo determinativo, como en efecto se solicita sea declarado. **2. VICIOS DE FONDO QUE AMERITAN LA NULIDAD DE TODO LO ACTUADO POR INCORRECTA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA. 2.1 Sobre los vicios en la determinación del Impuesto sobre la Renta por incorrecta aplicación de la normativa aplicable. 2.1.1. Improcedencia del rechazo de la deducibilidad del kilometraje: Preterición de la prueba aportada.** En lo que respecta al presente ajuste, la Administración Tributaria confirmó la determinación sobre el rechazo del gasto de kilometraje que brindó mi representada a sus empleados, al aducir que, no constaba el materia probatorio suficiente que le permitiese tener por acreditado que no se trataba de salario. Lo anterior, a pesar de que en el desarrollo del procedimiento Determinativo, [...] presentó como elementos probatorios una nota, un CD en donde constaba el detalle de los pagos efectuados a los colaboradores como reconocimiento de kilometraje, así como la identificación del monto y nombre del colaborador (al respecto, véase folios del 203 al 205 y del 343 al 347 del Tomo II del expediente Determinativo), y las copias de las transferencias que se encuentran visibles a los folios del 369 al 385. Por lo que viene dicho, debe considerar este Tribunal Fiscal Administrativo que, como bien se indicó en el recurso de revocatoria contra la resolución determinativa, el kilometraje que mi representada aportó como gasto deducible en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2014, no puede ser considerado como salario en especie que se pagaba a los trabajadores. En este punto, es importante traer a colación lo que se expuso en relación con el tratamiento que se le ha brindado al concepto de salario en especie, particularmente por parte de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, donde se indicó en la resolución 1269-2015, lo siguiente: "El salario en especie se encuentra regulado en el artículo 166 del Código de Trabajo, el cual dispone en lo que interesa: "Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato (...) No obstante lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo". Esta Sala en reiteradas ocasiones ha indicado que, para que un determinado beneficio se pueda considerar salario en especie, en primer término, debe tener carácter



retributivo, una contraprestación por la fuerza laboral, debiendo ser apropiada para el uso personal del trabajador y su familia, de manera que le reporte un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral y que, de no existir este el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no toda retribución de dinero concedida al trabajador puede estimarse como salario: dado que existen retribuciones que no tienen tal carácter salarial sino más bien, se trata de otros devengos extrasalariales, que para la doctrina tienen naturaleza indemnizatoria o de compensación de suplidos." El entendimiento de la no equivalencia del reconocimiento del kilometraje como salario, consiste básicamente en que la suma otorgada por parte del patrono en favor del trabajador para sufragar este gasto **NO TIENE UN CARÁCTER RETRIBUTIVO**, ya que el dinero pagado no se está destinando a costear aspectos propios del trabajador como remuneración por su trabajo, sino que se brinda como una herramienta para que pueda realizarse el trabajo que está generando el gasto. En otras palabras, el dinero pagado no va a las arcas del trabajador, sino que compone los gastos propios del trabajo necesarios justamente para su realización. En otro orden de ideas, es claro que, incluso si se deja aparte este razonamiento, lo cierto es que el Código de Trabajo tiene una lista expresa de pagos que pueden formar parte del salario pagado a los trabajadores, en ese sentido, dispone el artículo 166 del Código de Trabajo que en "Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato (...) No obstante lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo". De esta forma, debemos tener por probado el primer elemento relevante de considerar sobre este aspecto, a saber, que **EL KILOMETRAJE NO PUEDE SER CONSIDERADO COMO SALARIO**. Esta afirmación permite entrar a conocer el siguiente elemento, que es la deducibilidad de este gasto respecto a la renta que debe ser declarada. Sobre el particular, y conforme a lo que se adelantaba, el reproche administrativo pretende rechazar ante una supuesta falta en la acreditación del gasto incurrido. No obstante, y como puntualizamos, dentro del expediente Determinativo ya constan los elementos probatorios que permiten acreditar la veracidad del gasto, así como la identificación de las transacciones a cada uno de los trabajadores. Razón por la cual, no queda duda alguna en cuanto a que la



determinación practicada no es más que el resultado de un análisis omiso con respecto a los argumentos y prueba presentada. Desde la resolución Determinativa, la Administración ha señalado que no comparte el razonamiento de esta representación, reprochando que las manifestaciones y pruebas aportadas: “no resultan tan amplias y suficientes a efectos de justificar de manera indubitable la conexidad indispensable existente en la necesidad de incurrir en el gasto que nos ocupa versus la generación de su renta tal y como lo prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto en virtud de que el impugnante lo que aporta como prueba de respaldo son transferencias bancarias a nombre [...] S.A., las cuales por sí mismas, a todas luces resultan evidente y manifiesta que no cumplen con los requisitos previstos por el legislador patrio a efecto de aceptar la Administración Tributaria, la procedencia de la deducción de un gasto.” Posteriormente, en la resolución que rechazó el recurso de revocatoria, se aprecia que la motivación del órgano actuante para rechazar la deducibilidad de este gasto tuvo dos vertientes puntuales, primeramente señaló que mi representada: “omitió demostrar documentalmente, el medio o procedimiento que internamente implementó la compañía, para el reporte o liquidación de los verdaderos y exactos gastos incurridos por los colaboradores en el desempeño de sus funciones por concepto de kilometraje”. Mientras que, líneas adelante, también manifestó que “dichos elementos probatorios lo que le permitieron comprobar a esta Administración Tributaria fue los desembolsos realizados por la inconforme por concepto de kilometraje para el período fiscal 2014, más no así la utilidad, pertinencia y necesidad de incurrir la obligada tributaria en dicho gasto a efecto de generar su renta gravable.”. De lo que viene dicho, tenemos que, el razonamiento vertido por la Administración resulta contradictorio y equívoco, ya que, a pesar de haber tenido por acreditadas las transacciones del pago de kilometraje por mi representada, por un lado señala que no se logró probar la forma de liquidar este rubro y, por otro lado, también cuestiona su utilidad, cuando es lógico que su necesidad, utilidad y pertinencia, al requerir del desarrollo de labores dentro del sitio por parte del personal al que se le cancela el kilometraje. Es totalmente que mi representada no lograra acreditar que el gasto por concepto de kilometraje tuviera nexo causal con la actividad generadora de la utilidad. Sobre el particular, obsérvese que el monto pagado por cada kilómetro es de 177 colones, suma totalmente razonable y ajustada a la realidad de la actividad desarrollada, máxime tomando en consideración que la finca tiene una extensión de 4500 acres, lo cual corresponde a unos 18 kilómetros de recorrido que



deben ser recorridos varias veces al día por los colaboradores, por las largas distancias que se encuentran las villas y los puntos de venta en el proyecto. Obsérvese que, en los actos administrativos impugnados, la Administración nunca entró a debatir este elemento, es decir, nunca se logró desmentir o desvirtuar de ningún modo lo relativo a la razonabilidad y destino que se le daba al combustible suministrado a los vehículos. Tomando en cuenta que el rechazo responde a un tema probatorio, resulta fundamental indicar que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios respalda la libertad probatoria del contribuyente en el numeral 140, que establece lo siguiente: "Artículo 140.- Medios de prueba. Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos por el derecho público el derecho común para determinar la verdad real de los hechos que dan contenido al motivo del acto administrativo a excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. 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 respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor." Resulta ilegítimo que la Administración pretenda desconocer este gasto haciendo referencia a una insuficiencia probatoria, cuando esta representación fue clara y abundante en aportar la documentación que respaldó la existencia efectiva del gasto, pero más aún, en dicha prueba mi representa incluso logró acreditar el pago por este concepto que se realizó cada empleado, las funciones que debía realizar y sobre todo, los recorridos que este hizo, con lo cual es absolutamente erróneo venir a señalar que la prueba aportada no logra acreditar el nexo causal entre la realización del gasto y la necesidad y utilidad para la producción de la renta. Obsérvese que la Administración, para sustentar el rechazo de la prueba aportada, simplemente se limitó a describirla y a decir, como conclusión, que no logra acreditarse, de forma indubitable que el gasto sea necesario para la producción de la renta gravable. En otras palabras, no resulta comprensible cómo es que la Administración no aprueba la documentación aportada, pero no rebate el hecho de que el gasto efectivamente fue realizado y que fue utilizado para los fines indicados por mi representada. En ese caso, si lo que la Administración pretende es realmente restarles potencia a las probanzas aportadas, debería entonces asumir la carga de explicar detalladamente por qué elementos



considera que el gasto no fue efectivamente realizado y cómo es que el kilometraje pagado fue utilizado para los fines distintos a los propuestos por esta representación, no simplemente cerrarse al criterio de que no son suficientes para probar la utilidad del gasto. Por lo anterior, es claro que la resolución N°MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025 que resolvió el recurso de revocatoria es absolutamente contraria al ordenamiento jurídico, ya que vulnera el principio de realidad económica, carece de una suficiente motivación y, simplemente, se limita a rechazar de forma arbitraria la prueba aportada por esta representación sin sustentar adecuadamente por qué razones considera que no se puede acreditar que el gasto haya sido vinculado a la producción de la utilidad. **2.1.2. Sobre el rechazo del gasto por concepto de alimentación de empleados.** Sobre este particular, mi representada, en atención a una buena voluntad, de forma libre y gratuita, le regala a sus trabajadores alimentación durante el tiempo de su jornada laboral. Lo anterior, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 166 del Código de Trabajo, que faculta en principio al patrono a otorgar al trabajador suministros de carácter gratuito y, los cuales, no deberán computarse como salario en especie. De esta manera, al ser dicha alimentación realizada de forma gratuita, dentro de la jornada laboral y que tiene como objetivo mejorar la productividad, capacidad física y mental de los trabajadores para realizar sus labores de forma idónea; debía ser aceptada como gasto deducible de la renta gravable. Por su parte, de la lectura de la resolución MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025, que resolvió el recurso de revocatoria contra la resolución determinativa, se aprecia que el CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN para rechazar la deducción de este gasto indicado, consiste en que “a todas luces la suma deducida resulta calificable como salario en especie implicando esto tributariamente, que a efecto de ser deducible la procedencia de dicho gasto debió haberse sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense del Seguro Social previsto en el artículo 8 inciso i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta” En estos términos, procedemos a rendir los ARGUMENTOS DE APELACIÓN en los siguientes términos: Primeramente, la Administración vulneró a todas luces lo dispuesto por el artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, especialmente, en relación con la carga de prueba. Dicho numeral establece lo siguiente: “Artículo 140.- Medios de prueba. Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos por el derecho público el derecho común para determinar la verdad real de los hechos que dan contenido al motivo del acto administrativo a excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. **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 respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria, En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor.” En ese entendido, A QUIEN LE CORRESPONDE DEMOSTRAR LA EXISTENCIA DEL HECHO GENERADOR, ENTIENDASE, QUE SÍ EXISTE UN SALARIO EN ESPECIE, ES A LA ADMINISTRACIÓN, en tanto, esta es quien está afirmando una circunstancia que produce una obligación tributaria para mi representada. Obsérvese que la propia ley es clara al establecer que es a la Administración a quien le corresponde la prueba en ese sentido, es decir, no es posible tener por acreditados hechos generadores de obligaciones tributarias sin contar con las probanzas idóneas que respalden la constitución de obligaciones de esta naturaleza en contra de los obligados. Esto resultaría absolutamente ilegal, inconstitucional y vulneraría a todas luces el derecho a la propiedad privada y a la libertad de comercio de los ciudadanos. En ese orden de ideas, la Administración debió respaldar su criterio de existencia de un salario en especie en documentación, antecedentes o cualquier otro tipo de fundamento que sustentara su dicho, tal y como como lo pudo haber sido. Sin embargo, la Administración no aporta una sola prueba al respecto, es decir, no se logra acreditar por ningún motivo que efectivamente haya un convenio entre patrono y trabajador o incluso una disposición obligatoria de mi representada en pagar una parte del salario en especie. Obsérvese, además, que el pago en especie no es la forma habitual en que se realizan las retribuciones laborales, por lo cual, al ser una forma de pago extraordinaria y poco común, lo esperable es que la Administración hubiese realizado al menos un esfuerzo razonable en acreditar con mediana certeza que, efectivamente, el pago se está realizando de esta manera y no simplemente tenerlo por cierto sin haber contado con ninguna prueba que respalda su criterio. Naturalmente, si la Administración hubiera logrado probar que sí existió un salario en especie, ahí es cuando a mi representada le hubiera correspondido aportar documentación adicional para desvirtuar este criterio. Sin embargo, lo que ocurrió en este caso es una inversión arbitraria e ilegítima de la carga de la prueba, siendo que incluso la Administración reconoce que no aceptó el gasto por alimentación, por considerarlo un salario en especie, situación atribuida a que no se ha logrado acreditar la gratuidad de la alimentación otorgada a los trabajadores. Obsérvese que, lo



indicado por esta representación en relación con la gratuidad de la alimentación otorgada en total buena fe a los trabajadores, encuentra asidero jurídico en lo dispuesto en el artículo 166 del Código de Trabajo, el cual señala que “ARTICULO 166.- No obstante, lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo.” En ese entendido, correspondía a la Administración demostrar los hechos que excluyen dicha gratuidad, y que incluso se encuentran negativamente descritos en la norma, a saber, que sea deducido del salario en dinero y que sea tomado en cuenta para la fijación del salario mínimo. Se extraña, en los actos administrativos impugnados, un análisis sobre estos elementos, lo que refleja que fueron pasados por altos por la Administración y se llegó de forma prematura a la conclusión de que sí existió un salario en especie, constituyendo, consecuentemente, la obligación tributaria para mi representada. No es posible para mi representada, sobre este aspecto, acreditar hechos que no ocurrieron, ya que sería básicamente probar negativos, lo cual es generalmente aceptado que presenta una dificultad ontológica mucho mayor, siendo incluso normalmente imposible la acreditación de hechos que NO OCURRIERON. Como vemos, lo que pretende la Administración, en síntesis, en que mi representada obtenga y aporte pruebas sobre hechos que no ocurrieron en la realidad, lo que en primer lugar, nos deja en una situación de indefensión ya que se pretende que acreditar la inexistencia de un hecho; y, en segundo lugar, refleja una arbitrariedad y autoritarismo absoluto por parte de la Administración, ya que antojadizamente le endilga a mi representada la carga de la prueba, cuando por disposición legal es a la Administración quien le corresponde acreditar de forma indubitable y fehaciente que el gasto corresponde a salario en especie. Más allá de meras suposiciones, conjeturas o especulaciones, sino que debe estar respaldado en prueba legítima, clara, útil y pertinente que demuestre que Sí existieron los elementos constitutivos de la obligación. Al respecto, este propio Tribunal Fiscal Administrativo en el fallo No. 44-2013, ha indicado lo siguiente: “(...) se tiene que el extremo pretendido por la Administración Tributaria no califica como Salario en Especie. La mera razón de recibir dicho extremo por existir una relación laboral, de lo ya ampliamente expuesto, no significa automáticamente que se trata de salario en especie, y debe así, para cada caso en concreto, analizarse si cumple o no los requisitos que el concepto por dicho extremo ha determinado la materia propia de su origen. (...)”. Conforme a lo



anterior, solicitamos a este Tribunal mantener esta línea argumentativa, declarando con lugar el recurso de apelación y, consecuentemente, se anule la determinación sobre el rechazo de este gasto. **2.2. Sobre los vicios en la determinación de la obligación de retenciones salariales: Transgresión de la metodología utilizada al partir de una base presunta.** Ahora bien, en lo que respecta a este punto, este fue el resultado de la reclasificación como salario de los rubros de gastos por concepto de kilometraje y alimentación que fueron rechazados conforme a los desarrollados en los anteriores apartados. Para tales efectos, la Administración Tributaria tomó “como base imponible del mismo el total de las sumas por concepto de gastos por kilometraje y alimentación mismos que fueron recalificados a salario y salario en especie”. (Imagen 42 de la resolución que resolvió el recurso de Revocatoria) Esto representó una clara vulneración no solo a los elementos sustanciales y formales del acto, como lo son el motivo y la motivación, sino que también implicó una afectación clara y evidente al debido proceso y derecho de defensa en perjuicio de mi representada, ya que tiene por cierto un hecho constitutivo de la obligación tributaria, sin que realmente se haya entrado a conocer particularmente si este ocurrió en la realidad. De todas maneras, aunque se demostrara que nos encontramos ante un componente salarial, la Administración omitió realizar dicho análisis conforme a la metodología de base cierta para tal cometido. Así es, la Administración Tributaria ha sido completamente omisa en señalar cuál porcentaje corresponde a cada uno de los empleados, además de no referirse a cuanto de dicho salario se encuentra dentro del mínimo exento. Dicha falta supone, per sé, un vicio en el acto administrativo, al no haberse fundamentado el ajuste efectuado. Al no individualizar el porcentaje del impuesto que corresponde a cada uno de los empleados, lo cierto del caso es que la Administración partió de una base presunta sin haber cimentado explícitamente su actuación en la norma habilitante para tales efectos. De conformidad con los artículos 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), la base presunta solo puede utilizarse en circunstancias excepcionales, cuando los elementos disponibles por el contribuyente no permitan una determinación certera de la base imponible. En el caso en concreto, y bajo el supuesto hipotético de que se considerara que sí nos encontramos ante componentes salariales, la Administración Tributaria contó con toda la información suficiente para aplicar una base cierta en el cálculo individualizado y pormenorizado de la determinación sobre las retenciones salariales; no obstante, y tal como fue expuesto por su propio dicho, esta partió de la suma TOTAL del gasto



rechazado, sin consideración alguna de las particularidades propios de las personas involucradas. A todas luces el método de cálculo administrativo resulta improcedentes, en el tanto, no se consideraron las particularidades propias de cada trabajador, así como las escalas de tributación en las que se encontraba cada uno de ellos. Es técnicamente incorrecto, y tributariamente improcedente la forma de cálculo que utilizó la Administración para el caso concreto. El Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda en su voto N° 72-2022, explicó que la base cierta es el método general que debe aplicarse, a partir de los datos reales obtenidos de las declaraciones y el registro contable de los contribuyentes. Por otro lado, **la base presunta es un método excepcional, restrictivo y subsidiario que requiere una debida motivación de las causales específicas que regula el numeral 124 del CNPT, que debe respetar en todo momento los límites de la discrecionalidad administrativa**, específicamente aquellos que atienden a las reglas unívocas de la ciencia, la técnica, la lógica, razonabilidad, justicia y conveniencia que se desprenden de los numerales 15, 16, 158 inciso 4) y 160 de la Ley General de la Administración Pública. Conforme a esta precisión es claro que, a pesar de que la Administración Tributaria tuvo toda la documentación contable y empresarial referente a los gastos por concepto de kilometraje y alimentación para realizar el cálculo de retenciones salariales asociándolo a cada uno de los trabajadores, esta instancia fue omisa en tal punto, procediendo con una base presunta para realizar un cálculo que no refleja la realidad económica. De esa forma, es manifiesta la aplicación indebida de la normativa por parte de la Administración Tributaria, de una determinación de base presunta, encontrándose el acto viciado en sus elementos esenciales de contenido y motivo, por expresar presupuestos de hecho inexistentes que dieron origen al motivo del acto administrativo. Por tanto, procede la declaratoria de nulidad absoluta de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria de Guanacaste, referentes a la determinación sobre las retenciones salarial de los períodos octubre, noviembre y diciembre 2013 y enero a setiembre de 2014. **2.3. Argumento subsidiario: Sobre la imposibilidad de realizar el cobro de retenciones y al mismo tiempo negar su deducción de renta.** Es de importancia mencionar que, en relación con la presunta obligación que le asistía a mi representada de retener el salario de sus trabajadores por exceder este el mínimo exento de renta; lo cierto del caso es que, si tomáramos como cierto este incumplimiento que la Administración le atribuye a mi representada, resultaría totalmente ilegal que posteriormente se nos impida utilizar dicha reducción como deducción del impuesto sobre las



utilidades para el período en estudio. Tómese en cuenta que, si partimos del hecho de que lo determinado en cuanto a las retenciones salariales es correcto, dicho monto hubiera tenido que ser deducible en la declaración del impuesto sobre la renta, por lo que esta última tendría un ajuste en beneficio de mi representada. Por tanto, resultaría totalmente arbitrario y contrario al ordenamiento jurídico, primeramente imponer una sanción doble por una única conducta administrativa. En otras palabras, podemos resaltar que nos encontramos frente a una situación donde una única conducta del contribuyente -la declaración incorrecta del monto correspondiente a la retención de salarios de los trabajadores- generó dos consecuencias tributarias: 1. Una declaración errónea del impuesto sobre la renta, debido a que el monto retenido en concepto de salarios era deducible del impuesto sobre la renta, y 2. Una declaración errónea en el impuesto por retenciones de salarios de los trabajadores. Dicho escenario **nos obliga a analizar el principio de non bis in ídem**, así como el concepto de unidad de conducta tributaria, y proporcionalidad sancionatoria. En relación con el non bis in ídem, es importante recalcar que es un principio consagrado fundamentalmente en el derecho penal, el cual prohíbe que una persona sea sancionada dos veces por el mismo hecho o conducta. En materia tributaria, su aplicación impide que un mismo error material o conducta voluntaria/culposa del contribuyente sea sancionado en más de una ocasión, aunque haya producido efectos en distintos tributos. Debe resaltarse que, en el caso concreto, la retención de salarios tiene una relación directa con el Impuesto sobre la Renta, ya que el primero tiene efectos en la determinación del segundo, al actuar como gasto deducible. En ese entendido, si se tomara como cierta la posición de la Administración, se identifica una única conducta tributaria, derivada del desconocimiento o error al declarar el monto de los salarios sujetos a retención. El efecto de la supuesta omisión en la retención salarial, necesaria tendría efectos sobre el impuesto sobre la renta declarado, ya que este monto es una consecuencia derivada de lo realizado por mi representada en relación con la retención en cuestión. En síntesis, esta representación ha sido clara al demostrar que el gasto incurrido por concepto de kilometraje y por concepto de alimentación a los empleados de la empresa, no representada en modo alguno un salario y/o salario en especie que deba ser sumado a la remuneración que se les brinda a los trabajadores. Sin perjuicio de lo anterior, cabe resaltar que, en el remoto caso en el que se tomen como válidas las consideraciones emitidas por la Administración, lo cierto del caso es dichos rubros deberían aceptarse como gastos y, por tanto, se tendría que anular la determinación relativa al



Impuesto sobre Renta. Por tal manera, es improcedente que la Administración pretenda obligar a mi representada a realizar el pago de las retenciones ilegítimamente reclamadas y, aunado a eso, pretender el mismo pago de Impuesto sobre la Renta que se ha venido requiriendo. ...” (Archivo 0025, imágenes 1 al 27). Como complemento de lo anterior, en el escrito de expresión de agravios, adiciona: “...II. **FUNDAMENTOS DE DERECHO 1. ASPECTOS DE FORMA QUE DAN LUGAR A LA DECLARATORIA DE NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO. 1.1. Nulidad del procedimiento al haberse iniciado tomando con sustento en el artículo 144 del CNPT declarado inconstitucional.** El primer argumento que resulta necesario traer a colación en este apersonamiento, corresponde a la existencia de un vicio de naturaleza procesal en el presente procedimiento administrativo determinativo, causado precisamente porque la Administración dio inicio a sus actuaciones fiscalizadoras y por ende, al procedimiento administrativo, tomando como base el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fue declarado inconstitucional mediante el Voto Sala Constitucional N° 12496-2016. Este argumento, según orden de importancia, debe ser analizado en primera instancia por este Tribunal Fiscal Administrativo, ya que todos los debates sobre el fondo del procedimiento, a saber, si la Administración actuó ajustada a derecho en el quantum de la determinación realizada, quedarán supeditados a la procedencia de este argumento de naturaleza procesal, ya que, como ha sido sostenido por esta representación, el procedimiento, en su totalidad, debe declararse absolutamente nulo, dejándose sin efecto alguno la determinación realizada por la Administración. Como podrá apreciar este Tribunal, dentro del procedimiento Determinativo, esta representación ha venido solicitando la nulidad absoluta del procedimiento realizado al efecto, al haberse iniciado con base en lo dispuesto en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, declarado inconstitucional mediante el voto de la Sala Constitucional N° 12496-2016. En concreto, y a modo de resumen, esta representación ha sido clara al señalar que la comunicación del inicio de las actuaciones fiscalizadoras tuvo lugar en fecha 3 de junio de 2016, es decir, anterior a la emisión del Voto de la Sala Constitucional voto 12496-2016 de la Sala Constitucional. Esta comunicación de inicio de actualizaciones fiscalizadoras tuvo un sustento legal para su procedencia, y este fue precisamente el artículo 144 del CNPT, mismo que posteriormente fue declarado inconstitucional mediante el Voto N° 12496-2016. De esta manera, resulta indispensable señalar que el procedimiento determinativo seguido en contra de mi



*representada carece de validez desde su inicio, toda vez que la Administración Tributaria lo fundamentó en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disposición que fue declarada inconstitucional por la Sala Constitucional. Esta circunstancia genera un vicio insubsanable, pues la actividad administrativa debe siempre sujetarse al principio de legalidad, de modo que la ausencia de un sustento normativo válido imposibilita a la Administración el ejercicio de sus potestades fiscalizadoras. De conformidad con la jurisprudencia constitucional, la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma produce efectos **ex tunc**, lo que significa que la disposición cuestionada nunca debió regir en el ordenamiento jurídico. Por consiguiente, todo acto administrativo que se apoye en ella queda automáticamente privado de eficacia jurídica. Así lo ha sostenido reiteradamente la Sala Constitucional y lo ha reafirmado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, reconociendo que cuando la Administración basa su actuación en un precepto anulado, el procedimiento en su totalidad debe declararse nulo. En el caso concreto, la Administración intentó justificar la validez de sus actuaciones afirmando que el inicio de la fiscalización se sustentó en el artículo 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Sin embargo, este alegato no puede prosperar, dado que el único precepto con rango legal que facultaba el inicio del procedimiento determinativo era precisamente el artículo 144 del CNPT en la versión declarada inconstitucional. En ausencia de dicho fundamento, resulta evidente que el acta de inicio de actuaciones fiscalizadoras carecía del sustento normativo indispensable, configurándose así un vicio de nulidad absoluta. Debe recordarse que este vicio no afecta únicamente el acta de inicio, sino que se extiende a todos los actos subsiguientes: traslados de cargos, observaciones y, finalmente, la resolución determinativa que pretende establecer obligaciones tributarias en perjuicio de la contribuyente. Conforme a la doctrina administrativa y judicial, la invalidez del acto inicial contamina inevitablemente las actuaciones posteriores, al tratarse de actos encadenados que dependen de la validez de la primera actuación. Por todo lo expuesto, es claro que el procedimiento seguido en contra de mi representada nació viciado y, en consecuencia, no puede surtir efectos jurídicos válidos. 1.2.*

Prescripción de la acción de la Administración para incoar el presente procedimiento. Otro elemento que fue expuesto en el recurso de apelación consiste en la **pérdida de competencia temporal de la Administración Tributaria**, producto de la prescripción de su potestad determinativa. Si bien la actuación fiscalizadora se inició el 3 de junio de 2016, quedó demostrado que existió una suspensión del



procedimiento mayor a los dos meses, lo que impide reconocer efecto interruptor a la notificación inicial. De esta forma, al momento de dictarse la resolución determinativa en noviembre de 2020, la acción de la Administración ya se encontraba prescrita desde el 1° de enero de 2019, configurándose un vicio de nulidad absoluta de las actuaciones. Conforme al artículo 51 del CNPT, para el período fiscal 2014 la Administración contaba con un plazo de cuatro años para ejercer su potestad de determinación de oficio, plazo que comenzaba a contarse desde el primer día del mes siguiente a aquel en que debió efectuarse el pago del impuesto. El artículo 53 de ese mismo cuerpo normativo establece taxativamente las causas de interrupción del curso de la prescripción, entre ellas la notificación de actuaciones de comprobación, con la salvedad de que la interrupción se entiende no producida cuando las actuaciones se suspenden por más de dos meses. Precisamente esta última circunstancia es la que se presentó en el caso que nos ocupa. En este expediente ha quedado acreditado que, tras la presentación de la impugnación a los traslados de cargos el 4 de septiembre de 2017, el procedimiento permaneció inactivo hasta el 4 de noviembre de 2020, fecha en que se notificó la resolución determinativa. La propia Administración ha reconocido esta inactividad por más de tres años, aunque pretende, de forma contradictoria, que ello no acarrea la consecuencia legal prevista en el artículo 53 inciso a) del CNPT. Sin embargo, la norma es categórica: al suspenderse el procedimiento por más de dos meses, se pierde el efecto interruptor y el plazo de prescripción continúa su curso natural. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo ha sido clara al confirmar que la suspensión mayor a dos meses durante un procedimiento determinativo genera la inaplicación del efecto interruptor de la prescripción. Resoluciones como las N°38-2013-VIII, N°192-2014-VI y N°49-2020-VI han sostenido que la actuación fiscalizadora debe entenderse como un procedimiento único y continuo, de manera que las dilaciones injustificadas imputables a la Administración impiden reiniciar el cómputo del plazo prescriptivo. Así las cosas, resulta evidente que la Administración Tributaria perdió su potestad de determinación respecto de los períodos fiscales bajo revisión, y que la resolución dictada en noviembre de 2020 carece de validez por haberse emitido cuando ya había operado la prescripción. Este Tribunal, en estricto apego a la normativa aplicable y a la jurisprudencia citada, debe declarar la nulidad absoluta de las actuaciones administrativas, ordenar el archivo del procedimiento y reconocer que la acción determinativa se encontraba prescrita en perjuicio de la Administración.

1.3. Sobre la caducidad del procedimiento



Determinativo por el transcurso de un plazo mayor de seis meses sin actividad procedimental. Sobre el instituto de la caducidad, previsto en la Ley General de la Administración Pública, esta representación alegó en el recurso de apelación, que siendo que dicha figura que esta se trata de una sanción procesal aplicable a la autoridad administrativa que, pese a tener el deber de conducir el procedimiento de manera ágil y efectiva, incurre en inactividad prolongada imputable exclusivamente a su desinterés o falta de gestión. Con ello, el legislador pretendió salvaguardar el principio de justicia pronta y cumplida, consagrado constitucionalmente, así como evitar que los procedimientos administrativos se conviertan en trámites indefinidos que lesionen derechos de los particulares. En el presente caso, la paralización procesal es un hecho indiscutido e, incluso, reconocido expresamente por la propia Administración Tributaria. Tal como se desprende del expediente, desde la presentación de la oposición al Traslado de Cargos y Observaciones el 4 de septiembre de 2017, y hasta la notificación de la Resolución Determinativa en noviembre de 2020, transcurrió un plazo superior a tres años en el que no se registró ninguna actuación sustancial de impulso procesal. Este lapso excede de manera manifiesta el límite de seis meses previsto en la LGAP, y por tanto configura la caducidad en los términos exigidos por la ley. El resultado de esta omisión prolongada es particularmente grave si se considera que ningún administrado puede ser sometido a un procedimiento que se prolongue indefinidamente por negligencia estatal. Al mantener el expediente paralizado durante más de tres años, la Administración tributaria no solo violentó la garantía establecida en el artículo 340 de la LGAP, sino que también lesionó directamente los derechos fundamentales de mi representada. La caducidad opera aquí como una salvaguarda indispensable frente a tales excesos, imponiendo el archivo inmediato del procedimiento. Por todo lo expuesto, corresponde a este Tribunal declarar que en el presente caso se configuró de manera incontrovertible la caducidad del procedimiento determinativo. Solo de esta manera se garantizará a mi representada el respeto pleno de su derecho a la seguridad jurídica y a un procedimiento ajustado a los plazos que la ley expresamente impone.

2. VICIOS DE FONDO QUE AMERITAN LA NULIDAD DE TODO LO ACTUADO POR INCORRECTA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA.

2.1 Sobre los vicios en la determinación del Impuesto sobre la Renta por incorrecta aplicación de la normativa aplicable.

2.1.1. Improcedencia del rechazo de la deducibilidad del kilometraje. En lo que respecta al rechazo del gasto por concepto de combustible, la Administración Tributaria procedió



a desconocer la totalidad del rubro contemplado dentro de la cuenta N°8211004Gasolina, donde mi representada tenía contabilizado un monto de gastos totales por la suma de ₡39.833.608,00 (treinta y nueve millones ochocientos treinta y tres mil seiscientos ocho colones). No obstante, dicha determinación tributaria partió de dos vicios fundamentales que acarrearán su necesaria declaratoria de nulidad. A saber: a) **Se desconoció que dicha cuenta contemplaba una diversidad de gastos por concepto de combustible. Es decir, la Administración Tributaria no consideró que la cuenta estaba compuesta por múltiples erogaciones útiles, necesarias y pertinentes.** b) Se pretirió la prueba y argumentos que acreditaban que los rubros que se les otorgaba a los colaboradores por concepto de combustible, realmente, se trataban de un reembolso, sin consideración laboral alguna. Conforme a lo anterior, es claro que nos encontramos ante dos falencias argumentativas que afectan la existencia de un motivo válido para proceder con la presente determinación, según se explica: **2.1.1.1. Improcedencia del rechazo de la totalidad del gasto por concepto de kilometraje.** Según se desprende a folios 343 a 347 del Tomo II del expediente Determinativo, la Administración Tributaria tuvo a su disposición el detalle de combustible que mi representada gastaba en forma mensual y por departamento para el periodo fiscal 2014. De la tabla que allí se vislumbra, claramente, se aprecia que mi representada no sólo incurrió en gastos por reconocimiento de kilometraje a sus empleados, sino que también, se encontraban erogaciones propias del giro económico. Entre ellas podemos citar el combustible de los generadores, gastos por mantenimiento propio de los vehículos de la Compañía, entre otros muchos otros, que no guardaban relación alguna con los reembolsos dados a los trabajadores por concepto de kilometraje. Pese a tener por acreditada esta situación, arbitrariamente, el órgano fiscalizador procedió con un rechazo total del gasto por este concepto. Dicho órgano partió de la presunción de que ningún gasto de los que se contemplaba dentro de la cuenta analizada resultaba útil, necesario y pertinente para el giro. **En definitiva, un absurdo jurídico que se aparta de la ciencia y técnica, tal y como lo dilucido de reciente data este propio Tribunal Fiscal Administrativo. Justamente, mediante resolución TFA N°020-P-2025 de las 8 horas con cincuenta minutos del 23 de enero de 2025, este órgano dictaminó la nulidad de una determinación tributaria al proceder con el rechazo de la totalidad de los gastos sin consideración adicional alguna.** En dicha ocasión, este órgano señaló que, este proceder resulta contrario a la ciencia y técnica, así como a los principios elementales de justicia y lógica, conforme



se aprecia del siguiente extracto: “Es decir, **se procedió a rechazar el 100% de los gastos cuestionados, proceder que a criterio de este Tribunal resulta incorrecto y se aparta de las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, y de los principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, tutelados en el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública.** Lo anterior, por cuanto las actividades empresariales o económicas desarrolladas por la fiscalizada sean la de Supermercado y Almacenes de Abarrotes (Archivo electrónico 0002, Imágen 31), no pueden sostenerse, viable y razonablemente, sin el 100% del gasto cuestionado, estableciéndose con dicho ajuste una utilidad desproporcionada a la realidad económica de la contribuyente. Si bien es cierto, el artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en función del artículo 103, 116, 124, y 125 ibidem y 79 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, establecen que le corresponde a la parte fiscalizada la comprobación documental de los gastos, costos, egresos, beneficios y créditos que afecten su base imponible, también lo es que la carencia de prueba por parte de la contribuyente, no exime, compensa o elimina la falta de técnica y fundamento jurídico del ajuste practicado, toda vez que bien pudo la oficina de origen echar mano de otros elementos o indicios que le permitieran arribar a la verdad real de los hechos, o acercarse lo más posible a ella (...)” En conclusión, el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo reafirma un principio esencial en materia tributaria: el análisis de los gastos deducibles no puede desligarse de la realidad económica y operativa del contribuyente. Definitivamente, resulta contrario a la ciencia y técnica rechazar en bloque la totalidad de un rubro que, por su propia naturaleza, constituye un insumo indispensable para la actividad generadora de renta. Es claro, conforme al fallo de este Tribunal que, la valoración probatoria debe realizarse bajo criterios de razonabilidad y proporcional, distinguiendo entre la eventual improcedencia de ciertos montos aislados y la improcedencia de todo el rubro en abstracto. Por ende, el rechazo total del gasto carece de sustento técnico, al desconocer la necesidad de este dentro del giro económico. En este sentido, de forma respetuosa, solicitamos a este Tribunal mantener la línea argumentativa presente en dicho caso, para que se proceda con la declaratoria de nulidad de esta determinación en el caso de marras. **2.1.1.2. Improcedencia del rechazo de gasto por concepto de kilometraje al haber preterido la información su naturaleza de reembolso.** Por su parte, en lo que atañe a los gastos propios por reembolso de kilometraje a los trabajadores, la Administración desatendió tanto las pruebas documentales incorporadas al expediente, como el marco normativo y jurisprudencial



aplicable, que claramente distinguen entre salario y compensaciones de naturaleza extrasalarial. Mi representada presentó oportunamente nota explicativa, detalle en formato digital de los pagos realizados, identificación de los colaboradores y montos respectivos, así como copias de transferencias bancarias; medios todos que acreditan la realidad y destino del gasto. Debe recordarse que la jurisprudencia laboral ha sido enfática en señalar que el kilometraje no constituye salario en especie. La Sala Segunda, en su voto 1269-2015, reiteró que para que un beneficio pueda catalogarse como salario en especie debe cumplir, entre otros, el requisito de tener carácter retributivo y destinarse al uso personal del trabajador o su familia. Por el contrario, las sumas pagadas por concepto de kilometraje carecen de esa naturaleza, puesto que no remuneran la prestación laboral, sino que compensan un gasto inherente al desarrollo de las funciones encomendadas. Aún, y si se dejara de lado esta interpretación jurisprudencial, el propio artículo 166 del Código de Trabajo establece una lista taxativa de supuestos que pueden considerarse salario en especie, en la cual no se incluye el kilometraje. Esta norma reafirma que el pago por desplazamientos laborales responde a un gasto necesario para el cumplimiento de la actividad empresarial, y no a un beneficio económico de carácter personal para el trabajador. Mi representada cumplió cabalmente con la carga de la prueba para acreditar la existencia y la necesidad de este gasto, presentando documentación bancaria, listados y reportes de detalle que confirman los desembolsos realizados. La Administración, por su parte, incumplió con su deber de motivar adecuadamente el acto, pues se limitó a afirmar que la prueba era insuficiente sin explicar por qué motivo el kilometraje carecía de utilidad o cómo podría haberse destinado a un fin distinto al alegado. En conclusión, el recurso presentado logró acreditar que la resolución impugnada vulnera tanto el principio de realidad económica como el deber de motivación suficiente de los actos administrativos. La Administración rechazó el gasto de kilometraje sin desvirtuar de manera objetiva la prueba presentada ni el nexo causal entre el desembolso y la actividad generadora de renta.

2.1.2. Sobre el rechazo del gasto por concepto de alimentación de empleados. *Mi representada, en ejercicio de su buena voluntad y de forma gratuita, proporcionó alimentación a sus trabajadores durante la jornada laboral. Este gasto, lejos de constituir salario en especie, se encuentra expresamente exento de tal consideración conforme al artículo 166 del Código de Trabajo, que permite al patrono otorgar suministros gratuitos sin que estos computen como salario ni afecten la fijación del salario mínimo. La alimentación tiene como objetivo mejorar la*



productividad y las condiciones físicas y mentales de los colaboradores, constituyendo un gasto directamente vinculado a la operación de la empresa y, por ende, deducible de la renta gravable. No obstante, la Administración, en la resolución que rechazó el recurso de revocatoria, argumentó que dicho gasto constituiría salario en especie, debiendo entonces sujetarse al régimen de cotización de la CCSS. Este criterio resulta insostenible, pues la Administración incurrió en una clara inversión de la carga de la prueba, ya que según el artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, corresponde a la Administración acreditar la existencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, en este caso, que efectivamente se hubiera otorgado un salario en especie. Mi representada no tiene la obligación de probar la inexistencia de un hecho que no ocurrió. La Administración no aportó prueba alguna que sustente su criterio; no existe documento, convenio o disposición que establezca que la alimentación entregada constituya remuneración para los trabajadores. Es decir, se limitó a asumir, de manera prematura y arbitraria, que la entrega de alimentación se trataba de salario en especie, sin analizar la gratuidad del suministro ni su naturaleza no retributiva. No basta la mera existencia de una relación laboral para calificar un suministro como salario en especie; cada caso debe evaluarse en función de los elementos específicos que determinan su naturaleza. La alimentación gratuita otorgada por mi representada cumple con los criterios de gratuidad y no retribución, por lo que no puede considerarse salario en especie.

2.2. Sobre los vicios en la determinación de la obligación de retenciones salariales: Transgresión de la metodología utilizada al partir de una base presunta. La Administración Tributaria, al reclasificar los gastos por kilometraje y alimentación como salario y salario en especie, tomó como base imponible la suma total de dichos gastos, sin individualizar el porcentaje correspondiente a cada trabajador ni considerar los montos dentro del salario mínimo exento. Esta metodología vulnera los elementos sustanciales y formales del acto administrativo, afecta el debido proceso y el derecho de defensa de mi representada. Incluso bajo la hipótesis de que dichos rubros fueran salariales, la Administración omitió aplicar la metodología de base cierta, prevista para casos ordinarios, y utilizó de manera indebida la base presunta, sin motivación suficiente ni fundamentación normativa. En relación con este punto, la base presunta solo puede emplearse de forma excepcional, cuando no exista información suficiente para determinar la base imponible, siendo que, en este caso la Administración contaba con toda la información contable y empresarial para realizar un cálculo individualizado y



pormenorizado de las retenciones salariales, lo que evidencia la improcedencia del método utilizado. Por lo anterior, se constata la aplicación indebida de la normativa y la existencia de vicios en los elementos esenciales del acto administrativo, al basar la obligación en presupuestos de hecho inexistentes. En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad absoluta de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria referentes a la determinación de las retenciones salariales correspondientes a los períodos octubre, noviembre y diciembre de 2013, y enero a setiembre de 2014. **2.3. Argumento subsidiario: Sobre la imposibilidad de realizar el cobro de retenciones y al mismo tiempo negar su deducción de renta.** Como se indicó en el recurso de apelación, sobre la supuesta obligación de retener salarios que excedieran el mínimo exento, debe señalarse que, de ser cierta la alegación de la Administración, resultaría totalmente ilegal impedir posteriormente que el monto retenido se utilice como deducción en el Impuesto sobre la Renta del período correspondiente. Es decir, una única conducta de la contribuyente —la declaración incorrecta del monto correspondiente a retenciones salariales— no puede generar consecuencias tributarias dobles: 1. Una declaración errónea en el Impuesto sobre la Renta, considerando que los montos de salarios retenidos son deducibles; 2. Una declaración errónea en el impuesto por retenciones salariales. Tal situación contraviene el principio de non bis in ídem, que impide que una persona sea sancionada dos veces por un mismo hecho o conducta, y el principio de unidad de conducta tributaria, aplicable en materia fiscal, que previene la duplicidad de efectos sancionatorios por un único error material o conducta del contribuyente. En el caso concreto, la retención de salarios se vincula directamente con el Impuesto sobre la Renta, al actuar como gasto deducible. Por tanto, la conducta tributaria de mi representada es única, y cualquier efecto sobre el Impuesto sobre la Renta es consecuencia directa de la retención. Finalmente, incluso en el caso remoto de que se aceptara la posición de la Administración sobre la naturaleza salarial de los rubros de kilometraje y alimentación, dichos gastos deberían ser deducibles y, por ende, la determinación del Impuesto sobre la Renta debería ajustarse en beneficio de la contribuyente. ...” (Archivo 0038 imágenes 2 al 14).-

IV.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN. Bajo el título “**1. ASPECTOS DE FORMA QUE DAN LUGAR A LA DECLARATORIA DE NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO**” ... “**1.2. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PARA INCOAR EL PRESENTE PROCEDIMIENTO**” la contribuyente presenta como argumentos de nulidad, temas



propios del instituto de la prescripción, de modo que esta Sala atiende la excepción de prescripción, como sigue. La sociedad recurrente afirma que en el presente proceso ha acaecido la pérdida de la competencia de la Administración Tributaria por haber operado la prescripción de la potestad determinativa, ya que si bien el procedimiento inició el 3 de junio de 2016, cuando se le notifica la Comunicación de inicio de la actuación fiscalizadora, el proceso se suspendió por más de dos meses desde que presentó la impugnación a los traslados de cargos el día 4 de setiembre de 2017 y la fecha de notificación de la resolución determinativa el 4 de noviembre de 2020, por lo que no existió una interrupción del plazo prescriptivo para el impuesto sobre la renta, ni para el relacionado con las rentas del trabajo personal dependiente y al dictarse la resolución hasta el 4 de noviembre de 2020, esta deviene en nula por encontrarse prescrita desde el 1 de enero de 2019 y fundamenta lo anterior con base en los artículos 63 de la Ley General de la Administración Pública y 51 al 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante Código Tributario) y sentencias del Tribunal Contencioso Administrativo Nos. 38-2013-VIII, 192-2014-VI, 49-2020-VI y 65-2020-VI, dentro de las cuales se ha emitido el criterio de que la suspensión por más de 2 meses concluye con la resolución determinativa. Al respecto, se estima importante señalar, inicialmente, que lo referente al instituto de la prescripción se encuentra normado en la Sección Sexta “Prescripción” del Capítulo V “Extinción” del Título II “Obligación Tributaria” del Código Tributario, por lo que conviene transcribir, en lo de interés, los numerales que van del 51 al 54, en su versión vigente al momento de los hechos: **“Artículo 51.- Términos de prescripción.** *La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses. (...)*” **“Artículo 52.- Cómputo de los términos.** *El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquél en que el tributo debe pagarse.”; “Artículo 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción* *El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. (...) b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los*



actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código. Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. (...)” y **“Artículo 54.- Interrupción especial del término de prescripción.** En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.” De esta forma, se tiene que el plazo prescriptivo originario de cuatro años que establece el citado numeral 51, para el impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2014, comenzó a correr el 1 de enero de 2015 y finalizaba el 31 de diciembre de 2018 y para el caso de las rentas percibidas por trabajo personal dependiente, específicamente para los periodos de octubre y noviembre de 2013, el plazo de prescripción iniciaba el 1 de enero de 2014 y para los periodos fiscales de diciembre de 2013, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y setiembre de 2014, iniciaba el 1 de enero de 2015, de manera que estos finalizaban el 31 de diciembre de 2017 y 31 de diciembre de 2018, respectivamente. Ahora bien, en lo que a las causales de interrupción de la prescripción se refiere, conforme lo dispuesto en el inciso a) del transcrito numeral 53, la comunicación de inicio de las actuaciones constituye una de esas causales, siempre y cuando, las actuaciones sean iniciadas en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación y si, una vez iniciadas, no se suspenden por más de dos meses; por lo que de no incurrirse en suspensiones mayores a esos plazos, el plazo prescriptivo se interrumpe y comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que ocurrió la mencionada comunicación de inicio. Sobre el particular, esta Sala considera oportuno señalar que, tanto en criterios emitidos por la instancia contencioso-administrativa —algunos de los cuales han sido citados por la parte recurrente— como en pronunciamientos recientes de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se ha dispuesto con relación al plazo de los dos meses preceptuado en el inciso a) del numeral 53 del Código Tributario, que el mismo no se restringe exclusivamente a las actuaciones materiales de determinación de la obligación tributaria, entendidas como aquellas diligencias anteriores a la comunicación del acta de audiencia final o a la propuesta de regularización. En contraste, la jurisprudencia reciente ha establecido que el plazo de dos meses



durante el cual la Administración Tributaria debe procurar no suspender su intervención se extiende desde la notificación de inicio de las actuaciones fiscalizadoras hasta la emisión del acto determinativo, es decir, este plazo debe entenderse como aplicable más allá de las diligencias realizadas antes de la comunicación del acta de audiencia final o de la propuesta de regularización. Esto se debe a que dicho procedimiento se concibe como un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento de los deberes tributarios materiales, dándose una secuencia continua e integral, que comprende tanto las diligencias iniciales de comprobación y verificación, así como las fases finales previas a la resolución definitiva. En ese sentido lo ha resuelto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al conocer del recurso de casación interpuesto por el Estado contra lo resuelto por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Cuarta, al señalar: *“VII. Comparte esta Sala lo resuelto por el Tribunal, con las precisiones que se dirán. La prescripción de la potestad determinativa de la Administración Tributaria se encuentra regulada en los artículos del 51 al 56 del CNPT. Según lo establece el canon 51 (vigente en la actualidad), la Administración cuenta con un plazo de cuatro años para determinar las obligaciones fiscales, así como para exigir el pago de los tributos y sus intereses, el que se computa desde el 1° de enero del año calendario siguiente a la fecha en que el tributo debió haber sido cancelado (ver numerales 39 y 40 del mismo cuerpo normativo). De igual modo, los ordinales 53 y 54 del CNPT fijan supuestos especiales y concretos de interrupción o suspensión (según proceda). En lo de interés establece el precepto 53 de cita como supuestos de interrupción: "a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa, a que se refiere el artículo 126 de este Código, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del acto administrativo determinativo de la obligación tributaria. b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código (...).” Una vez acaecida o concretada las causales de interrupción, esa misma*



*norma impone que no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. Por otra parte, el mandato 54 ibídem estipula un supuesto especial de prescripción en los siguientes términos: "Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme." Valga advertir, lleva razón la recurrente, el cardinal 53 inciso a) del CNPT no permite concluir que el supuesto de suspensión de dos meses, sea solamente aplicable a la fase de comprobación abreviada y que, una vez que se ha emitido la propuesta de regularización, la Administración no se encuentra afecta al parámetro de esa norma (como erróneamente consideró el Tribunal). No es procedente hacer diferencias donde la ley no las hace. El procedimiento administrativo constituye una sola unidad, que inicia con la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones fiscalizadoras y que continúa con la propuesta de regularización, el traslado de cargos, hasta finalizar con la notificación de un acto administrativo. Tanto las actuaciones de comprobación previa como la propuesta de regularización y ulterior determinación final, son componentes de un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento debido de los deberes tributarios materiales..." (Subrayado agregado). **(Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución 00890-2023 de las catorce horas treinta minutos del 14 de junio del 2023)**. También, en relación con este tema, dicha Sala mediante la resolución 00893-2025 de las nueve horas cincuenta minutos del veintinueve de mayo del dos mil veinticinco, indica: "IV. No comparte esta Sala lo resuelto por el Tribunal, por los motivos que se dirán. La prescripción de la potestad determinativa de la Administración Tributaria se encuentra regulada en los artículos del 51 al 56 del CNPT. Según lo establece el canon 51 (vigente en la actualidad), la Administración cuenta con un plazo de cuatro años para determinar las obligaciones fiscales, así como para exigir el pago de los tributos y sus intereses, el que se computa desde el 1° de enero del año calendario siguiente a la fecha en que el tributo debió haber sido cancelado (ver numerales 39 y 40 del mismo cuerpo normativo). De igual modo, los ordinales 53 y 54 del CNPT fijan supuestos especiales y concretos de interrupción o suspensión (según proceda). En lo de interés establece el precepto 53 de cita como supuestos de interrupción: "a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las*



obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa, a que se refiere el artículo 126 de este Código, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del acto administrativo determinativo de la obligación tributaria. b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código (...).” Una vez acaecida o concretada las causales de interrupción, esa misma norma impone que no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. Por otra parte, el mandato 54 ibídem estipula un supuesto especial de prescripción en los siguientes términos: “Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.” Valga advertir, contrario al criterio del recurrente, el cardinal 53 inciso a) del CNPT no permite concluir que el supuesto de suspensión de dos meses, sea solamente aplicable a la fase de comprobación abreviada y que, una vez que se ha emitido la propuesta de regularización, la Administración no se encuentra afecta al parámetro de esa norma. No es procedente hacer diferencias donde la ley no las hace. El procedimiento administrativo constituye una sola unidad, que inicia con la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones fiscalizadoras y que continúa con la propuesta de regularización, el traslado de cargos, hasta finalizar con la notificación de un acto administrativo. Tanto las actuaciones de comprobación previa como la propuesta de regularización y ulterior determinación final, son componentes de un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento debido de los deberes tributarios materiales. En relación consagra el canon 144 del CNPT: “Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo,



mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda. En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen (...). Véase, la norma trascrita alude a que, terminadas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada necesarias, se debe emitir la propuesta de regularización, pero no dice que el supuesto regulado en el inciso a) del numeral 53 precitado, imponga un límite de temporalidad para mantener la interrupción en la prescripción, solamente atinente al curso de esas acciones iniciales. Por el contrario, en tanto ese último precepto alude a la comprobación de las obligaciones materiales, se entiende como referencia al ejercicio procedimental propio de las potestades de fiscalización inherentes al Fisco, que le permiten las acciones de determinación de oficio. Así visto, esas acciones previas son componente fundamental de dicha potestad determinativa, por lo que, han de entenderse como parte de una sola manifestación". (Resaltado agregado). **(Resolución citada). (Ver en ese sentido las resoluciones Nos. 1282-2024 de las 15 horas 34 minutos del 27 de setiembre del 2024 y 1477-2024 de las 15 horas 25 minutos del 24 de octubre del 2024)**. De esta forma, en atención a las consideraciones vertidas por esa honorable Cámara de Juzgadores en las citadas sentencias de reciente data y conforme lo establece el artículo 9 del Código Civil, de aplicación supletoria, que indica: **"La jurisprudencia contribuirá a informar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezcan las salas de casación de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Plena al aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho."**, este Tribunal procedió a adoptar dicho criterio en fallos recientes **(ver TFA No.154-P-2025 de las ocho horas treinta minutos del diecisiete de julio del dos mil veinticinco, TFA No.207-P-2025 de las nueve horas treinta minutos del catorce de agosto de dos mil veinticinco, TFA No.255-P-2025 de las nueve horas del veinticinco de setiembre del dos mil veinticinco, TFA No.392-P-2025 de las nueve horas cinco minutos del veintisiete de noviembre del dos mil veinticinco)**. Así las cosas, debe insistirse en que el inciso a) del artículo 53 del Código Tributario establece como consecuencia -en el supuesto de que se suspendan las actuaciones de comprobación por más de dos meses- que la notificación del inicio de actuaciones de comprobación material (comunicación de inicio de actuación fiscalizadora) no interrumpe el plazo prescriptivo para la determinación de la obligación tributaria. Dicho numeral claramente señala que la comunicación del inicio de actuaciones es una de varias causas por las que se interrumpe el plazo o curso de la prescripción



y que esta interrupción no se tiene por producida si las actuaciones de comprobación no se inician en el plazo máximo de un mes, contado desde la fecha de su notificación, o si una vez iniciadas se suspenden por más de dos meses. Se trata entonces, de una causal de interrupción condicionada, pues si ocurre alguna de estas dos circunstancias, pierde el efecto interruptor que inicialmente produjo, lo que significa que el tiempo transcurrido con anterioridad deberá computarse para el cálculo del plazo prescriptivo, es decir debe regresarse al cómputo original. Lo que dispone la norma es que la comunicación de inicio pierde el efecto interruptor de la prescripción y, en ese caso, la prescripción solo ocurriría si la Administración Tributaria, al continuar con el procedimiento determinativo, no emite y notifica el próximo acto interruptor, dentro del plazo previsto en el artículo 51 del Código aludido; de lo contrario, si lo emite y notifica dentro de dicho plazo, éste se interrumpirá y comenzará a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente. En el presente caso, y considerando que se trata del impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2014 e impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente de los periodos que van de octubre de 2013 a setiembre de 2014, dentro del plazo prescriptivo de 4 años originario que inicia el primero de enero del año siguiente a la fecha en que el tributo debió pagarse, sea para el caso del impuesto sobre la renta, el 1 de enero de 2015 para finalizar el 31 de diciembre de 2018 y para las retenciones citadas que inicia el 1 de enero de 2014 y 1 de enero de 2015, con finalización al 31 de diciembre del 2017 y 31 de diciembre de 2018, se observa no solo la notificación de la Comunicación del Inicio de Actuaciones Fiscalizadoras No.1-05-017-16-206-011-03 realizada el día 3 de junio de 2016 y la comunicación de ampliación de la actuación fiscalizadora para el caso del impuesto a las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente No.1-05-017-16-81-12-12, el día 20 de marzo de 2017 (Archivos 0002, imágenes 4 al 6 y archivo 0003, imágenes 21 al 23), sino también la notificación del siguiente acto interruptor, sea los Traslados de Cargos y Observaciones Nos. 1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-12 comunicados el día 21 de julio de 2017 (Archivo 0004 imágenes 120 a 167); en tanto estos actos representan una actuación administrativa orientada a la ejecución del cobro de la deuda, conforme al inciso e) del artículo 53 del Código Tributario; criterio que ha sido reiteradamente respaldado por la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (**ver en ese sentido los votos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia números 02600-2020 del 12 de noviembre del 2020, 00890-F-S1-2023 del 14 de junio del 2023 y 00893-2025 del 29**



de mayo del 2025), por lo que el plazo prescriptivo se interrumpió y comenzó a correr de nuevo a partir del 1 de enero del año 2018, hasta el 31 de diciembre de 2021, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo penúltimo del ya citado artículo 53. Hasta este punto, de los acontecimientos indicados, si bien se aprecia por parte de esta Sala que entre la impugnación a los traslados de cargos (en fecha 4 de setiembre de 2017) y la notificación de la resolución determinativa No.ATG-SF-PD-IMP-63-2020 (el día 4 de noviembre de 2020), transcurrieron más de tres años sin actividad por parte de la oficina de origen, no operando la interrupción de la prescripción establecida en el inciso a) del artículo 53 del Código Tributario, lo cierto es que si se da la interrupción del plazo originario de prescripción, con la notificación del siguiente acto interruptor que, como se ha indicado, son los traslados de cargos y observaciones, que en este caso fueron notificados el 21 de julio de 2017, y con ello inició el nuevo plazo prescriptivo de cuatro años, mencionado en líneas anteriores, sea a partir del 1 de enero del año 2018, para finalizar el 31 de diciembre de 2021, según se indicó líneas supra. Posteriormente, mediante escrito de impugnación, presentado el día 4 de setiembre de 2017 la contribuyente se opuso a los traslados de cargos y observaciones aludidos, (Archivo 0004, imágenes 169 a 196), el cual fue resuelto mediante la resolución determinativa No.ATG-SF-PD-IMP-63-2020 del nueve de octubre de dos mil veinte, comunicada por correo electrónico el 4 de noviembre de 2020, quedando debidamente notificada el día 6 de noviembre de 2020 (Archivo 0004 imágenes 197 a 251; acto administrativo que también interrumpe el plazo prescriptivo. Lo anterior, por cuanto es tesis de este Tribunal, que la resolución determinativa, constituye un acto interruptor de la prescripción, aun cuando no se encuentre expresa y taxativamente contemplada como tal en el Código de rito, y que nuestros órganos jurisdiccionales se han pronunciado, en los siguientes términos: “...XI.- Ahora bien, como acertadamente lo señala la representación estatal, la fase de determinación de la obligación tributaria concluye, según el artículo 121 del CNPT, cuando la Administración Tributaria dicta un acto, denominad o “resolución determinativa”, “que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”. Dicha resolución –en caso de que concluya que sí existe una obligación tributaria insatisfecha– tendrá el efecto de imponer en mora al contribuyente y de exigirle el pago correspondiente. En este sentido y en lo que interesa al tema del cómputo de la prescripción, el dictado de la resolución determinativa efectivamente no está contemplado como una causal de interrupción –y tampoco tendría lógica alguno que lo estuviera–



si del plazo de prescripción “para determinar la obligación” (que, recuérdese, es solo uno de los dos lapsos a que alude el artículo 51) se trata, justamente porque ese acto pone término a dicha etapa. En otras palabras, sería obviamente absurdo pretender que la ley diga algo así como que “la resolución determinativa interrumpe el plazo para determinar la obligación”, pues solo tiene sentido prever causas de interrupción de plazos que tengan la posibilidad de seguir corriendo.- XII.- ¿Qué sucede, por el contrario, con el conteo del otro plazo de prescripción, o sea, el que está previsto “para exigir el pago del tributo y sus intereses”? En este caso, estima el Tribunal que la respuesta a la interrogante se desprende sin mayor esfuerzo de lo establecido en el inciso e) del mismo artículo 53 del CNPT, conforme al cual también interrumpe la prescripción “La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda”. Efectivamente, ya se ha expresado arriba que la resolución determinativa tiene la consecuencia de que impone en mora al contribuyente y constituye un requerimiento de pago del tributo insoluto, de manera que no podría existir duda alguna de que su notificación al contribuyente cae dentro de la categoría de una actuación administrativa “tendente a ejecutar el cobro de la deuda”. Por lo mismo, tampoco hay razón para regularla separadamente como causal de interrupción, pues ello sería innecesariamente redundante. Su emisión –como ya se ha dicho que resulta obvio– pone fin al cómputo del plazo para determinar la obligación, momento a partir del cual solo continuará corriendo el plazo para cobrarla, el cual, interrumpido por la notificación de la resolución determinativa, reiniciará el primero de enero del año siguiente. En opinión de los suscritos, esta conclusión se reafirma si nos referimos a las regulaciones genéricas sobre la prescripción negativa o liberatoria del Código Civil, específicamente a su artículo 879, que expresa: “Artículo 879.- La prescripción negativa se interrumpe también por cualquier gestión judicial o extrajudicial, para el cobro de la deuda y cumplimiento de la obligación. XIII.- Bajo las consideraciones previas, este Tribunal concluye que la resolución N° 312-2009 de las 9:00 horas del 17 de setiembre del 2009 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, efectivamente está viciada de nulidad, pues se sustenta en un motivo ilegítimo, resultado de valorar de modo incorrecto lo dispuesto en los numerales 51 y 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esto, a su vez, determina que su contenido (acoger la excepción de prescripción opuesta por la contribuyente recurrente y aquí accionada) sea ilegal y lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado, obligando a estimar la demanda en la forma en que ha sido planteada.-



” (No.194-2012-VI TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA (SECCIÓN SEXTA). Segundo Circuito Judicial de San José, a las nueve horas del veinte de setiembre del dos mil doce). De igual forma, este criterio fue avalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante el voto No. 001473-F-S1-2014, dictado a las nueve horas treinta minutos del once de noviembre de dos mil catorce, que dispuso: “(...) *Ahora bien, en cuanto al cómputo de los tres años, considerando lo señalado en el numeral 52 ibidem, respecto al inicio del plazo, en el presente asunto, las partes están de acuerdo en que comenzó el 1 de enero de 2003, pues el 6 de enero del 2002 se comunicó a la aquí actora el inicio de la actuación fiscalizadora (atinente al período fiscal 2000). El 12 de diciembre de 2006, fue notificada de la resolución determinativa, es decir, previo al vencimiento de los tres años, con lo cual no operó la prescripción. No tiene sentido debatir si la resolución determinativa ha de entenderse o no comprendida dentro de los actos interruptores del artículo 53 del citado Código, pues precisamente lo que el plazo prescriptivo tutela es que la Administración Tributaria sea diligente en accionar para establecer la obligación, lo cual llega a cumplir mediante el dictado (y su notificación) de la resolución determinativa. En esto radica el quid del debate implicado en este proceso, sin que se detecte yerro en la interpretación que hizo el Tribunal al considerar la normativa pertinente para su resolución.*” (lo resaltado no corresponde al original). Asimismo, la contribuyente interpuso recurso de revocatoria el día 14 de diciembre de 2020 en contra de la citada resolución (Archivo 0004, imágenes 253 al 293) y recurso de apelación el día 11 de junio de 2025, contra la resolución No.MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025 de las nueve horas del veintitrés de abril de dos mil veinticinco, (Archivo 0016, imágenes 1 al 65 y Archivo 0025 imágenes 1 al 28), que declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto, operando con ello la interrupción especial de la prescripción, de conformidad con el numeral 54 del citado Código y el nuevo término prescriptivo se computará desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme. Del tenor gramatical se colige que dicha norma es aplicable no solo a la interposición del recurso de apelación, sino también a la interposición del recurso de revocatoria. Otro aspecto relevante que dirimir de dicho artículo es cuál es la resolución que queda firme, que se trata de la resolución de este Tribunal cuando hay recurso de apelación o la que atiende el recurso horizontal o de reposición –sea el recurso de revocatoria. Así lo ha resuelto la Sala I de la Corte Suprema de Justicia: “En este caso, tal y como dispone el indicado numeral,



“(...) el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme” (el subrayado es suplido). Esta última frase (la que se destaca mediante subrayado), como se deriva de la sentencia citada, acudiendo al método de interpretación gramatical o literal (autorizado según artículo 6 del CNPT y 10 del Código Civil), hace referencia sin lugar a dudas, a la resolución del órgano que conoce de la impugnación, en el caso de marras, a la del TFA que resolvió la apelación, no a la resolución que se impugnó, tal y como erróneamente interpreta el Tribunal.” (Res: 000836-F-S1-2018 a las nueve horas cuarenta y cinco minutos del cuatro de octubre de dos mil dieciocho). Por su parte, en cuanto a la constitucionalidad de la regulación de la interrupción especial de la prescripción, valga indicarse también que la discusión ya ha sido zanjada en sendos votos de la Sala Constitucional, que al realizar su análisis se refiere a varios temas, de manera que sobre la regulación del instituto de la prescripción señala: *“Ha sido tesis reiterada de la Sala Constitucional que la materia relativa a la prescripción, así como a las causales de suspensión e interrupción, es un asunto de libre configuración del legislador, salvo que se trate de una grosera violación a los derechos fundamentales. En este sentido, mediante sentencia n.° 2011-011733 de las 15:08 horas del 31 de agosto de 2011, el Tribunal Constitucional señaló que: “(...) no existe un derecho fundamental a la prescripción, pues ello es un asunto propio del legislador, quien, en uso de su libertad de configuración, se encarga de diseñar los diferentes procesos, los plazos de prescripción para cada caso, así como las causas de interrupción, suspensión o terminación. (...) Igualmente, en la sentencia n.° 2016-015712 de las 15:50 horas del 27 de octubre de 2016, sobre la consulta facultativa de constitucionalidad respecto al proyecto de “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal” (expediente legislativo n.° 19.245), esta Sala Constitucional indicó lo siguiente: “(...) es potestad del legislador, en el ejercicio precisamente de su actividad legislativa y en respeto del principio de reserva de ley en materia tributaria, determinar a partir de qué momento opera la prescripción tributaria, cuándo se interrumpe, cuándo se suspende, o cuándo debe tenerse por cumplida, sin que tenga competencia esta Sala para determinar si las definiciones legislativas al respecto son compatibles con el bloque de constitucionalidad, salvo que se trate de groseras violaciones donde se encuentre en lisa la efectiva protección de derechos humanos fundamentales. (...)” En consecuencia, a partir de las resoluciones precitadas, queda claro que determinar cuál debería ser el plazo de prescripción y cuándo debe suspenderse o interrumpirse,*



es un tema de legalidad ordinaria, que no involucra ningún conflicto de constitucionalidad, salvo que se trate de una grosera violación a los derechos fundamentales. Sobre la imprescriptibilidad de las potestades administrativas. “Las potestades administrativas, por esencia, son imprescriptibles, irrenunciables e intransferibles (artículo 66, párrafo 1°, de la Ley General de la Administración Pública), consecuentemente, la regla general es su carácter inextinguible. Al respecto, es preciso recordar que las competencias o potestades de imperio, esto es, en cuanto repercuten negativamente –mediante actos administrativos de gravamen o desfavorables- en la esfera del administrado o de un funcionario público sometido a una relación de sujeción especial, son reserva de ley (artículo 59, párrafo primero, de la Ley General de la Administración Pública), de modo que su extinción por el transcurso del tiempo, ya sea por caducidad o prescripción, debe ser, también, un asunto reservado a la ley (artículo 63, párrafo 2°, de la Ley General de la Administración Pública). ... Bajo esta inteligencia, la extinción de las potestades y competencias públicas o administrativas no puede ser analizada bajo la óptica de los derechos en el ámbito del Derecho Privado o de las penas en el campo del Derecho Penal, so pena de incurrir en serias inconsistencias jurídicas.” “(...) Algunos institutos jurídicos no se entenderían sin referencia al principio de seguridad, pues, aunque pueden provocar situaciones abiertamente injustas, son parte del ordenamiento jurídico. Tal es el caso de la prescripción. Sin apelar al principio de seguridad, sería injustificable que una situación irregular —el incumplimiento del deudor— se convierta en jurídicamente aceptable. Aunque beneficia al deudor, el instituto como tal no está diseñado para satisfacer sus intereses, sino el interés de la colectividad en evitar que situaciones litigiosas se prolonguen excesivamente. Por esta razón, no puede entenderse como un derecho, ni mucho menos como un derecho fundamental. Así lo ha aclarado este Tribunal, entre otras, en la sentencia No. 1797-97, de las 15:21 del 2 de abril de 1997. Por no tratarse de un derecho fundamental, «no existe ... ninguna norma constitucional que obligue al Estado a seguir determinadas reglas en cuanto a la prescripción de los derechos y obligaciones» (sentencia No. 2627-95, de las 15:51 horas del 23 de mayo de 1995), como reiteradamente lo ha sostenido este Tribunal. Es decir, el legislador tiene un amplio margen para optar por las reglas que juzgue convenientes. Al tenor de lo dicho, cabe anular por inconstitucional una norma relativa a la prescripción solo si conduce necesariamente a una violación a un principio de orden constitucional, entre ellos el de seguridad, que precisamente le da fundamento. Por el contrario, si la norma es



*compatible con esos principios, no cabe anularla en esta sede, aunque el legislador no haya optado por las reglas de prescripción aceptadas por la mejor doctrina en materia tributaria. En cuanto al artículo 54 impugnado, la accionante sostiene que lesiona el principio de seguridad jurídica, porque supedita el plazo de interrupción de la prescripción a que la Administración resuelva un recurso y esta resolución puede prolongarse indefinidamente. El problema radica, en consecuencia, en el tiempo que toma la sustanciación del procedimiento. Si se parte de que el plazo de resolución es, por efecto de una disposición normativa indefinido, entonces, el plazo de interrupción de la prescripción es indefinido. De lo contrario, si el ordenamiento jurídico fija plazos para que la Administración resuelva, no puede sostenerse que gracias a un efecto normativo la interrupción de la prescripción carezca de término. Ahora bien, está fuera de discusión que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece plazos para que la Administración se pronuncie. Sobre este punto no se discute y, en todo caso, existen normas supletorias. De esta manera, el ordenamiento jurídico sí le indica al interesado a qué debe atenderse. Aun así es posible que en varios casos concretos —la accionante muestra uno— la Administración exceda sobradamente esos plazos, pues como se dijo anteriormente, la sola promulgación no asegura el cumplimiento. La irregularidad, sin embargo, no radica en la norma, sino en el incumplimiento; no es un problema normativo, sino un problema de hecho y contra éste hay remedios efectivos. En efecto, si la accionante considera lesionados sus derechos fundamentales, puede recurrir en la vía de amparo a esta Sala con el fin de obligar a la Administración a resolver sus solicitudes y satisfacer así su anhelo de seguridad. En suma, este Tribunal no pone en duda que la Administración puede en esta situación, como en otras, sacar provecho de su propia inactividad. Sin embargo, no lo hace así por disposición de una norma, sino por no ajustarse a lo que éstas le prescriben. Por consiguiente, la solución no radica en anular una norma, sino en obligar a la Administración en cada caso concreto a ajustarse a éstas. Ciertamente, es posible que las reglas de prescripción que estableció el legislador nacional no sean las más adecuadas para presionar a la Administración a resolver, pero esta Sala no evalúa la buena o mala técnica del legislador, ni la conformidad de la decisión legislativa con la mejor y más aceptada doctrina sobre la materia.” (todas las citas jurisprudenciales son tomadas del **Voto No. 2020-8857 de la SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las nueve horas cuarenta y cinco minutos del trece de mayo de dos mil veinte**). Y finalmente, en Voto de reciente data la Sala Constitucional respecto a la*



prescripción indefinida que establece el numeral 54 del Código Tributario, consideró: *“De tal forma, se aprecia claramente que aquella acción fue interpuesta contra el mismo criterio jurisprudencial planteado en las mismas sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que ahora se pretende cuestionar, y que si bien en aquel momento se adujo la afectación de los principios de seguridad jurídica, certeza del Derecho, el derecho a la justicia administrativa pronta y cumplida, el debido proceso y el principio de imparcialidad de la jurisdicción contencioso administrativa, lo cierto es que lo resuelto en dicha sentencia resulta no sólo plenamente aplicable a la nueva acción que ahora se conoce, sino que, además de aplicable, resuelve específicamente los alegatos ahora también expuestos, de donde debe necesaria y válidamente concluirse, que lo ahora planteado por los accionantes es, igualmente, un aspecto de legalidad ordinaria que dista de revertir motivos o razones de constitucionalidad, a pesar del esfuerzo que los accionantes pretenden hacer para justificar su acción, aún y cuando se muestran conocedores de dicha sentencia 2020-8857” (...)* *“X.- De tal manera, se aprecia con claridad que lo resuelto por esta Sala Constitucional en la sentencia número 2020-8857 resulta plenamente aplicable a la acción que ahora se conoce, pues no sólo se pretende cuestionar ahora el mismo criterio jurisprudencial contenido en las mismas sentencias de la Sala Primera, sino porque, a pesar de un pretendido esfuerzo por hacer ver lo alegado como un cuestionamiento de constitucionalidad, lo cierto es que, según lo desarrollado y establecido en la sentencia de cita, la inconformidad expuesta por los accionantes es un diferendo de legalidad propio de aducirse y resolverse en la vía correspondiente, sin que se aprecie vulneración constitucional alguna en los términos expuestos por los accionantes. Así lo entiende igualmente la Procuraduría General de la República, quien de manera reiterada enfatiza que la nueva acción versa sobre los mismos aspectos ya resueltos, y que la inconformidad planteada es por razones de legalidad y no de constitucionalidad; concretamente, dice la Procuraduría: “Para la Procuraduría, las consideraciones transcritas de la sentencia n.º 2020-8857 resultan plenamente aplicables a la especie como para desestimar por el fondo la acción y la recurrente no aporta argumentos adicionales que tengan el peso suficiente como para variar la decisión que la Sala Constitucional tomó en esa oportunidad. Por el contrario, contribuyen a reforzar nuestra posición inicial de que la doctrina jurisprudencia cuestionada de la Sala Primera de Casación en torno a la interrupción de la prescripción en materia tributaria alude a un tema de legalidad ordinaria sin dimensión constitucional alguna.”. Similar criterio expone la Dirección*



General de Tributación cuando, en lo conducente, señala: “El fondo de la pretensión del accionante consiste en atacar la interpretación jurídica de los artículos 53 y 54 del CNPT que ha desarrollado la Sala Primera mediante la jurisprudencia dictada por esta, lo cual constituye un asunto que debe examinarse bajo el lente de la jurisdicción ordinaria. Sin embargo, el accionante ha procurado teñir la discusión con un cariz constitucional, cuando de su escrito se logran extraer manifestaciones típicas de la jurisdicción ordinaria (...)” XI.- A modo de conclusión. En definitiva, tomando en consideración que: a) la acción que ahora se conoce versa sobre el cuestionamiento del criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, respecto de la interrupción de la prescripción en materia tributaria a pesar de que el acto interruptor sea declarado nulo; b) que dicho criterio jurisprudencial de la Sala Primera se encuentra en las sentencias de dicha Sala, números 385-F-2006, 555-FS1-2012, 300-F-S1-2018 y 836-F-S1-2018; c) que contra el mismo criterio jurisprudencial y las mismas sentencias de la Sala Primera, la Sala Constitucional se pronunció mediante sentencia número 2020-8857, en la cual se resolvió sobre los mismos motivos de inconstitucionalidad ahora planteados por los accionantes; d) que lo resuelto en la sentencia 2020-8857 resulta de aplicación directa para resolver lo planteado por los accionantes, sin que exista motivo alguno para variar el criterio expuesto por esta Sala; lo pertinente en este momento procesal es que, al haberse dispuesto la admisibilidad de esta acción, la misma sea declarada sin lugar, como en efecto se dispone”. (Voto No. 2025-5941 de la SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las nueve horas veinte minutos del veintiséis de febrero de dos mil veinticinco). En conclusión, la prescripción indefinida contenida en el artículo 54 del Código Tributario opera ya sea con la interposición del recurso de revocatoria y/o el de apelación, de forma tal que, si se ha interpuesto el Recurso de Revocatoria el curso de la prescripción no corre y se reanuda a partir del 1 de enero del año siguiente al dictado de la resolución que conoce de la revocatoria; por su parte, si se presenta recurso de apelación nuevamente el curso de la prescripción se interrumpe y el plazo inicia a partir del 1 de enero del año siguiente al dictado de la resolución por parte de este Órgano Superior. No hay que perder de vista que esta interrupción especial responde a la imposibilidad por parte de la Administración Tributaria de ejecutar el acto administrativo impugnado, de ahí que también se interrumpe la prescripción por cuanto la administración activa se encuentra impedida para adoptar acciones para la recuperación de la deuda impaga (ver en este sentido “MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT: UN ENFOQUE



BASADO EN LA EXPERIENCIA IBEROAMERICANA”, CIAT, 2015, Panamá, página 77). Entonces, en el caso que se analiza, al interponerse el recurso de revocatoria el día 14 de diciembre de 2020, se dio la interrupción de la prescripción y posteriormente, al presentarse el recurso de apelación el día 11 de junio de 2025, vuelve a interrumpirse el citado plazo prescriptivo y éste se computará de nuevo, a partir del primero de enero del año calendario siguiente al dictado de la presente resolución. De esta manera, no son de recibo los argumentos que formula la interesada para sustentar la excepción de prescripción, pues si bien arguye que hubo una inactividad de más de 3 años por parte de la A Quo, superando los dos meses que establece el referido artículo 53 del Código Tributario, lo cual es cierto, la prescripción no ha acaecido según se viene analizando. De lo anterior, se desprende que con el instituto de la prescripción, lo que se pretende es hacer desaparecer situaciones objetivas de incerteza causadas por la inercia del titular del derecho; pero habida cuenta que con la prescripción se privilegia la seguridad jurídica sobre el valor justicia, la extinción del derecho a través de ese medio es excepcional y por lo mismo las normas que la autorizan han de interpretarse restrictivamente. De este carácter excepcional deriva también que el legislador haya sido muy amplio en establecer las causales de interrupción del plazo extintivo, en los artículos 53 y 54 del Código Tributario. Por otra parte, no le asiste razón a la recurrente respecto de sus argumentos en torno a que ante una suspensión de actuaciones por más de dos meses, la Administración Tributaria pierde sus facultades de actuación y que ya no pueda continuar con el procedimiento determinativo, así como tampoco que la ley haya preceptuado que por esa inactividad mayor a dos meses se genere la pérdida de la facultad de fiscalización y sea nulo lo actuado, pues no necesariamente con ello ocurre la prescripción. Se reitera, en ese sentido que no debe perderse de vista que lo que dispone la norma es que la comunicación de inicio pierde el efecto interruptor de la prescripción y, en ese caso, la prescripción solo ocurriría si la Administración Tributaria, al continuar con el procedimiento determinativo, no emite y notifica el próximo acto interruptor, que es el Traslado de Cargos -según lo analizado supra- dentro del plazo previsto en el artículo 51 del Código aludido; de lo contrario, sea que si lo emite y notifica dentro de dicho plazo, éste se interrumpirá y comenzará a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente. Así las cosas, es claro que una inactividad superior a dos meses no sentencia per se, la pérdida de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, ni conlleva la ineficacia del derecho de acción del procedimiento fiscalizador; debe necesariamente



analizarse si con ello acaece o no la prescripción, por lo que no son de recibo las argumentaciones de la contribuyente en ese sentido, así como tampoco que la resolución determinativa y la resolución que conoce del recurso de revocatoria emitidas en el sublite sean nulas por haber perdido la Administración A Quo la facultad de emitirlas, ya que en ningún momento se ha producido la prescripción, como se ha analizado. Por las anteriores consideraciones, estima esta Sala que lo procedente es rechazar la excepción de prescripción interpuesta por la empresa auditada.-

V.- EXCEPCION DE CADUCIDAD. Argumenta la interesada que la Administración incurrió en la inactividad sancionada en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública, que establece una garantía procesal que sanciona a la Administración por no promover la tramitación del procedimiento en un plazo mayor a seis meses, ya que, en este caso, transcurrió un plazo mayor a tres años, entre la oposición a los traslados de cargos y la emisión del acto determinativo, lo cual refleja la caducidad del presente procedimiento atribuible a la Administración Tributaria, que además lesiona la seguridad jurídica y la justicia pronta y cumplida. Al respecto, debe tenerse presente en primer término que la caducidad del procedimiento administrativo regulada en el artículo 340 de la Ley General de Administración Pública, dispone que ésta se produce cuando el procedimiento se paraliza por más de seis meses, en virtud de causa imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, sea de oficio o por denuncia. No obstante, esta figura no es aplicable en materia tributaria, por disposición expresa del artículo 367 inciso d) de la misma Ley, que establece la especialidad del procedimiento tributario frente a la normativa general de la Ley de cita. Señala dicho numeral: “... 2. *Se exceptúa de la aplicación de esta ley, en lo relativo a procedimiento administrativo: ... d) La materia tributaria que lo tenga establecido por ley.*” De este modo, los artículos 40 y 163 del Código Tributario establecen en el procedimiento determinativo, la posibilidad de que las resoluciones determinativas o aquellas que resuelvan recursos contra dichas resoluciones, se dicten fuera de los plazos que establecen los artículos 146 y 163 ibidem, y que el cómputo de los intereses se suspenderá por el tiempo en que se haya excedido para la emisión de dichos actos, de manera que la Administración Tributaria activa nunca pierde la competencia para el dictado de sus actos administrativos; además los plazos para la resolución de la impugnación contra el traslado de cargos y dictado del acto administrativo, son plazos ordenatorio y no perentorios ya que



su incumplimiento únicamente conlleva efectos económicos, pues si vence el plazo correspondiente, se suspende el cobro de intereses sobre la obligación tributaria y la administración se encuentra legalmente impedida para exigirlos, conforme lo establece el párrafo final del artículo 40 de previa cita. Pero aun cuando haya vencido ese plazo, la Administración se encuentra obligada a resolver la determinación administrativa con relación al “an y quantum debeature”. La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha mencionado que: “...Ahora bien, el recurrente arguye que entre el reclamo administrativo y la resolución determinativa, y tiempo después, entre la apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo y el fallo de ese órgano, transcurrieron 15 y 17 meses, respectivamente, lo que genera la caducidad del procedimiento por cuanto se debe aplicar el numeral 340 de la LGAP. En esencia, se plantean dos aspectos que se encuentran concatenados. Por un lado, que en el caso de los procedimientos tributarios, el precepto de cita resulta aplicable en forma supletoria, por integración del ordenamiento, y por el otro, que para la solución del presente asunto, se debe considerar la redacción actual de la norma (en virtud de la reforma contenida en el CPCA) que se afirma quebrantada, y no la original. En cuanto al primero de ellos, el punto a dilucidar es si el hecho de que las disposiciones adjetivas atinentes al procedimiento tributario no prevean la figura de su caducidad constituye, o no, una laguna normativa, circunstancia de la cual pende la decisión por adoptar en el sub examine. En criterio de esta Sala, y por las razones que de seguido se exponen, la respuesta que se debe dar a esta interrogante es negativa. En términos generales, es preciso aclarar que el hecho de que un instituto no se encuentre regulado, no implica, en forma automática, que exista una laguna. Esto en virtud de que bien puede darse el supuesto de que la omisión haya sido intencional por parte del legislador, a efectos de no habilitar determinada figura o consecuencia jurídica en un campo específico. A manera de ejemplo, en ciertos procedimientos, se ha dispuesto que la acción caduca en un plazo de tiempo determinado, mientras que en otros no. A partir de esta lógica, no sería dable afirmar que, respecto de los segundos, existe una laguna que deba ser suplida, mediante la analogía o la aplicación supletoria de otros preceptos. Los vacíos normativos se dan cuando, en aplicación del principio de plenitud del ordenamiento, se presenta un conflicto por una situación de hecho no prevista en forma expresa, que debe ser resuelta, o bien, cuando la legislación aplicable la regula pero en forma incompleta. En materia procesal, por tratarse de una concatenación de etapas, los distintos actos procedimentales se encuentran dispuestos en la



normativa, aunque sea en forma mínima. Así, la aplicación supletoria se daría cuando lo regulado resulte insuficiente. En síntesis, las figuras que pueden ser aplicadas son aquellas que se encuentren vinculadas con los elementos de los actos o etapas procesales previstas en forma expresa para el procedimiento específico que sea objeto de análisis. Ahora bien, en el caso concreto, resulta claro que ni el CNPT ni el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria regulan el instituto de la caducidad del procedimiento determinativo. No obstante lo anterior, ello no supone, contrario a lo que afirma el casacionista, que deba aplicarse en forma supletoria el numeral 340 de la LGAP...” (Resolución No. 001520-F-S1-2010 de las nueve horas diez minutos del 16 de diciembre del 2010). Aunado a lo anterior, véase lo mencionado por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Séptima, mediante resolución número 114-2019-VII de las quince horas del día veintiocho de noviembre del año dos mil diecinueve: “...Como es de conocimiento de las partes, no se estila hablar de caducidad en los procedimientos tributarios, toda vez que, como lo ha sostenido en forma reiterada la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al amparo del artículo 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo, tanto en la materia civil de hacienda como en la tributaria, se suprime la figura de la caducidad de la acción, para dejar vigente sólo la extinción del derecho de fondo por vía de la prescripción en lo que hace a la obligación dineraria impuesta (luego del ejercicio concreto de la potestad tributaria), todo lo cual constituye un claro ensanchamiento de las garantías y derechos del contribuyente, y luego para la propia Administración [al respecto pueden consultarse los votos números 552-F-S1-2011 de las 9:25 horas del 5 de mayo de 2011, 1536-F-S1-2013, de las 09:45 horas del 14 de noviembre de 2013, 972-F-S1-2014 de las 09:10 horas del 24 de julio del 2014, 1240-F-S1-2014 de las 09:00 horas del 24 de setiembre del 2014, 031-F-S1-2015 de las 13:55 horas del 16 de enero del 2015 y 759-F-S1-2016, de las 10:15 horas del 14 de julio del 2016]...”. En línea con lo anterior, el legislador no contempló el instituto de la Caducidad de la acción, dentro del marco normativo tributario, sino que para este rige el instituto de la prescripción, con plazos más amplios. Al respecto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, ha indicado: “IV.- ... Pues, como se viene exponiendo es precisamente el cardinal 41 del CPCA [léase Código Procesal Contencioso Administrativo] el que dispone una excepción para el caso de las materias civil de hacienda y tributaria (que interesa en este asunto), incluso para el proceso de lesividad tributaria. Por otro lado, ha de manifestarse que, el espíritu de dicha norma fue el de uniformar el plazo de



prescripción en las materias expresamente indicadas en el cardinal 41 de marras, con el propósito de eliminar la disparidad de regulaciones, y claro está, dirigida a brindar un tratamiento equitativo a la prescripción del derecho de fondo, tanto para la Administración como para el administrado, y en el caso del ámbito tributario al contribuyente y al Estado mediante la lesividad, de manera que cuenten con igual plazo. En consonancia con lo expuesto, este Órgano decisor tanto en materia civil de hacienda (sentencias no. 185 de las 8 horas 55 minutos del 3 de marzo de 2011 y no. 469 de las 15 horas 20 minutos del 7 de mayo de 2009) como en la tributaria (fallo 552 del 2011 ya citado), ha dispuesto que cuando el ordenamiento jurídico le otorga a la Administración un determinado plazo para hacer un reclamo, aunque de manera precisa no se establezca para el administrado, lo cierto es que en virtud de una integración analógica, considerando asimismo los principios de igualdad y equilibrio de intereses, es posible establecer que se ha de actuar un lapso similar cuando sea este último quien reclame. De modo que, si la Administración contaba con tres años para determinar la obligación tributaria, así como el pago y sus intereses, sería irrazonable y, consecuentemente, se vulnerarían aquellos postulados, si cuando es el contribuyente quien hace el reclamo, se le aplique otro plazo...” (Sentencia 1536 -F-SI -2013). En idéntico sentido la número 234-F-S1-2015). También señaló la Sala Primera que, conforme a las discusiones en el seno de la subcomisión dictaminadora del Código Procesal Contencioso Administrativo en la Asamblea Legislativa, “...resulta claro en primer término que para la materia tributaria la norma dispone un plazo de prescripción...En síntesis, la duda surgida por la redacción del artículo 41 en su párrafo primero, se aclara en el sentido de que se trata de un plazo prescriptivo para las materias civil de hacienda y tributaria.” (Sentencia 972-F-S1-2014, de cita). Y en lo concerniente a las posibles pretensiones en los procesos en materia tributaria explicó: “VIII.- Alcance de la prescripción en materia tributaria regulada por el precepto 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Examinado lo acontecido en el proceso de formación de la Ley, conviene precisar que, en la materia tributaria, las pretensiones de las partes incluyen la más de las veces- una relativa a vicios del acto administrativo y su consecuente nulidad. Ha de precisarse entonces el alcance de este inciso segundo, siendo que tal pretensión lo asemeja en tesis inicial- a un proceso anulatorio puro, regido en principio por el plazo de caducidad anual estipulado en el mandato 39 del CPCA (léase Código Procesal Contencioso Administrativo) que conforma precisamente tesis del Tribunal en la sentencia impugnada. Esta circunstancia pretensiva (sic) no debe llamar a confusión. Según se vio en el



*considerando que antecede, los redactores de la norma consideraron preponderante el tema o consecuencia patrimonial dineraria ligada a los tributos, incluso sobre la petición de invalidez. Es por tanto la inmediata consecuencia sobre la hacienda pública y la del obligado tributario la que imprimió a esta materia una regulación distinta, abstrayéndola del plazo de caducidad del año e incorporándole un plazo prescriptivo algo más extenso o al menos diverso, al margen de que en el objeto del proceso se cuestione un acto específico de la Administración, o bien, actuaciones materiales u omisiones, por ejemplo. Esto es así, por cuanto aún y cuando la parte actora impugnase una conducta administrativa, su pretensión principal, al igual que un proceso civil de hacienda, es la afectación directa e inmediata de su peculio. A más de ello, no dispone la norma, ni se halla en las actas de la subcomisión legislativa, distinción alguna entre pretensiones anulatorias y las relativas a derechos de crédito. En este orden, tal y como se reconoció en esa oportunidad, el artículo de comentario insta un tratamiento especial para la materia tributaria, que obedece a esa inmediatez sobre el patrimonio de los contribuyentes, de los responsables y de las Administraciones. Se trata pues de un instituto distinto, que implica finalmente una extensión temporal para incoar la demanda con independencia de las particulares pretensiones que se esgriman (misma razón por la cual, y para efecto de un equilibrio entre las partes, también el legislador incluyó expresamente la de lesividad). En suma, la intención fue entonces subsumir dentro de los supuestos de la norma, la totalidad de la materia tributaria, aún y cuando exista un acto administrativo mediático en ejercicio de una potestad administrativa con correlativa intensidad de sujeción. Ello -se reitera- por tratarse de un aspecto meramente dinerario, que el legislador quiso apartar de los plazos normales de caducidad. **Más claro, en ambos supuestos (civil de hacienda y tributario), se suprime como se dijo- la caducidad de la acción, para dejar vigente sólo la extinción del derecho de fondo por vía de la prescripción en lo que hace a la obligación dineraria impuesta (luego del ejercicio concreto de la potestad tributaria). Todo lo cual constituye un claro ensanchamiento de las garantías y derechos del contribuyente, y luego para la propia Administración.**" (El resaltado no es del original). (Sentencia 972-F-S1-2014. Ver en idéntico sentido las sentencias 1240-F-S1-2014, 31-F-S1-2015 de esa Sala). A mayor abundamiento, debe señalarse que la regulación de la caducidad del procedimiento administrativo establecida en el artículo 340 de la LGAP, respecto a los plazos perentorios y caducidades en las gestiones administrativas desarrolladas por los órganos administrativos, el*



Código Tributario no establece la remisión de plazos a la citada Ley, ya que los actos resolutorios están debidamente normados en forma y plazos por la normativa tributaria especializada, considerando incluso que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado al respecto: *“...Ahora bien, el recurrente arguye que entre el reclamo administrativo y la resolución determinativa, y tiempo después, entre la apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo y el fallo de ese órgano, transcurrieron 15 y 17 meses, respectivamente, lo que genera la caducidad del procedimiento por cuanto se debe aplicar el numeral 340 de la LGAP. En esencia, se plantean dos aspectos que se encuentran concatenados. Por un lado, que en el caso de los procedimientos tributarios, el precepto de cita resulta aplicable en forma supletoria, por integración del ordenamiento, y por el otro, que para la solución del presente asunto, se debe considerar la redacción actual de la norma (en virtud de la reforma contenida en el CPCA) que se afirma quebrantada, y no la original. En cuanto al primero de ellos, el punto a dilucidar es si el hecho de que las disposiciones adjetivas atinentes al procedimiento tributario no prevean la figura de su caducidad constituye, o no, una laguna normativa, circunstancia de la cual pende la decisión por adoptar en el sub examine. En criterio de esta Sala, y por las razones que de seguido se exponen, la respuesta que se debe dar a esta interrogante es negativa. En términos generales, es preciso aclarar que el hecho de que un instituto no se encuentre regulado, no implica, en forma automática, que exista una laguna. Esto en virtud de que bien puede darse el supuesto de que la omisión haya sido intencional por parte del legislador, a efectos de no habilitar determinada figura o consecuencia jurídica en un campo específico. A manera de ejemplo, en ciertos procedimientos, se ha dispuesto que la acción caduca en un plazo de tiempo determinado, mientras que en otros no. A partir de esta lógica, no sería dable afirmar que, respecto de los segundos, existe una laguna que deba ser suplida, mediante la analogía o la aplicación supletoria de otros preceptos. Los vacíos normativos se dan cuando, en aplicación del principio de plenitud del ordenamiento, se presenta un conflicto por una situación de hecho no prevista en forma expresa, que debe ser resuelta, o bien, cuando la legislación aplicable la regula pero en forma incompleta. En materia procesal, por tratarse de una concatenación de etapas, los distintos actos procedimentales se encuentran dispuestos en la normativa, aunque sea en forma mínima. Así, la aplicación supletoria se daría cuando lo regulado resulte insuficiente. En síntesis, las figuras que pueden ser aplicadas son aquellas que se encuentren vinculadas con los elementos de los actos o etapas procesales previstas*



en forma expresa para el procedimiento específico que sea objeto de análisis. Ahora bien, en el caso concreto, resulta claro que ni el CNPT ni el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria regulan el instituto de la caducidad del procedimiento determinativo. No obstante lo anterior, ello no supone, contrario a lo que afirma el casacionista, que deba aplicarse en forma supletoria el numeral 340 de la LGAP...” (Resolución No. 001520-F-S1-2010 de las nueve horas diez minutos del 16 de diciembre del 2010). En materia tributaria, existe un interés general, al tener repercusiones en el erario público por existir el mandato constitucional contenido en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, de que todos los ciudadanos deben contribuir con los gastos públicos; lo que resulta congruente con lo dispuesto en el numeral 40 del Código Tributario, que prevé expresamente tanto la posibilidad de que las resoluciones sean dictadas fuera de plazo como su única consecuencia frente al administrado, que es el no cómputo de intereses, al disponer: “...*En los casos que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos...*” (subrayo es agregado). Así las cosas, se rechaza la caducidad del procedimiento tributario alegada.-

VI.- DE LA NULIDAD INVOCADA. Este Despacho como órgano contralor de legalidad de las actuaciones y resoluciones de la Administración Tributaria y de conformidad con los artículos 176, 187 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), procede a analizar, si las actuaciones desplegadas por la Administración A Quo están ajustadas a derecho y al respecto estima necesario tener presente que la declaratoria de nulidad, aun cuando se haga de oficio, es de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos asuntos en que sea evidente el quebranto al procedimientos o la violación de los derechos del contribuyente. Concretamente tratándose del procedimiento tributario, se ha establecido que la declaratoria de nulidad procede, cuando se está en presencia de lo establecido en el artículo 188 del Código Tributario que dispone: “*Sólo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión cause indefensión.*”, el cual tiene una redacción similar al artículo 223 de la Ley General de Administración Pública (LGAP). En la instancia jurisdiccional,



el Tribunal Contencioso Administrativo, con respecto a las nulidades, ha manifestado: *"...Además, para lo que interesa en la resolución de este asunto, es importante considerar el régimen de nulidad, en tal sentido el artículo 223 LGAP, establece que "Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales", entendiendo por tales aquellas "... cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes o cuya omisión causare indefensión." Esta disposición es fundamental, en el sentido de que si no se demuestran las condiciones de sustancialidad referidas, esto es, que si no se observa que el administrado estuvo de manera real impedido de poder defenderse o que, aplicada la norma procesal infringida habría cambiado el resultado del proceso, no habrá nulidad..." (Tribunal Contencioso Administrativo Sección Sexta. Resolución 03-2013 de las once horas del 11 de enero del 2013).* Adicionalmente, explica la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo la figura de la nulidad de la siguiente manera: *"...Para reclamar la nulidad –defecto absoluto- del acto viciado, el reclamante debe señalar el interés para reclamarlo y el perjuicio efectivo (manifestación que podrá prevenirse en caso de omisión). A la par de las afirmaciones anteriores es preciso señalar también que, por principio, los defectos absolutos no son sanables, pero su invalidez solo será declarable si se acredita el interés del reclamante y el correlativo perjuicio a sus intereses. La declaratoria de invalidez se circunscribe al acto concreto salvo que se trate de actos independientes en que deba considerarse el efecto "cascada", pues los actos se concatenan unos con otros, al punto de que no es posible su individualización total. La legislación no escapa a estos conceptos y por ello se han promulgado normas como las que disponen: "Cuando la ley prescribiere determinada forma sin pena de nulidad, el juez considerará válido el acto si realizado de otro modo alcanzó su finalidad" (Artículo 195 del Código Procesal Civil). En igual orientación se señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio de los demás actos procesales" (Artículo 197 del mismo Código). Ambas normas son una manifestación práctica del principio de conservación de los actos procesales, en virtud del cual lo realmente importante no es el origen del vicio procesal, sea este absoluto o relativo, sino que interesa más evaluar sus efectos reales en el proceso. El juez al decidir la exclusión de un acto o etapa procesal, no debe analizar los vicios en su origen, sino en*



*sus efectos, determinando si tales yerros en el proceso han producido irreparable indefensión o no pueden ser subsanables. Por su parte Parajeles Vindas Gerardo, Introducción a la Teoría General del Proceso Civil. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2000, página 137 a 139, nos indica que los principios que rigen las nulidades procesales son los siguientes: a) Principio de legalidad o especificidad: no hay nulidad sin texto legal expreso, por lo que la regla general es la validez y la excepción la nulidad. Al respecto Giuseppe Chiovenda, en su libro Curso de Derecho Procesal Civil, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, página 408, nos indica que "El legislador francés proclamó el principio de que ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo si la nulidad no está establecida formalmente por la ley. b) Principio de transparencia: No hay nulidad sin perjuicio, esto así por que el derecho procesal moderno no es formalista, para que exista nulidad no basta la sola infracción a la norma, sino que se produzca un perjuicio a la parte, indefensión, violación al debido proceso, por lo que el acto con vicios de forma es válido si alcanza los fines propuestos. c) Principio de la declaración judicial: No hay nulidad sin resolución que la declare, por lo que toda nulidad procesal tiene que ser objeto de declaración judicial. d) Principio de protección: El fundamento de la nulidad es para protegerse contra la indefensión. e) Principio de finalidad: No hay nulidad aunque el acto procesal tenga defectos si ha cumplido su fin, no procede la nulidad por la nulidad misma. ...” (Voto 002-2015-IV de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015). Después de referirse a los antecedentes del caso en estudio, en el apartado “**Nulidad del procedimiento al haberse iniciado tomando con sustento (sic) en el artículo 144 del CNPT declarado inconstitucional**” la recurrente cuestiona la validez del procedimiento por considerar que su inicio se basa en lo dispuesto en el artículo 144 del Código Tributario declarado inconstitucional, lo cual vulnera los principios del debido proceso y legalidad y provoca la nulidad del procedimiento pues la actividad fiscalizadora carece de sustento jurídico inicial, pues el artículo 144 del Código Tributario es el único que regula la vista inicial para el establecimiento del procedimiento y al momento de iniciar la fiscalización no existía dicho fundamento legal válido, circunstancia que invalidó las siguientes actuaciones, apoyando su decir en las sentencias 26-2017-VI, 21-2017-VI, 9-2017-VII, 78-2017-VII, 90-2020, 92-2020, 604-F-S1-2022 y 2727-F-S1-2022 que, señala, han mencionado que ante una norma inconstitucional, se debe anular todo lo actuado. Al respecto, observa este Tribunal que el “*Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación*” No. 1-05-017-16-206-011-03 emitido y*



comunicado el 3 de junio de 2016 (Archivo 0002 imágenes 4 al 14), fue fundamentado en el artículo 103 del Código Tributario y 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario, promulgado mediante Decreto Ejecutivo 38277-H, publicado en el Alcance Digital No.10, Gaceta No.65 del 2 de abril de 2014; por lo que es claro que dicha actuación no se encuentra regulada en el numeral 144, sino que obedece a la articulación normativa contenida en el Código Tributario, iniciando con el artículo 103 de cita, el cual consagra las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto del sujeto pasivo. En virtud de dicha disposición, la autoridad tributaria se encuentra investida de competencia para verificar el cumplimiento material y formal de las obligaciones tributarias. Esta atribución se complementa con lo dispuesto en el artículo 124 de ese mismo Código, que regula el procedimiento de determinación de oficio, habilitando a la Administración para establecer la obligación tributaria en ausencia de declaración o ante inconsistencias detectadas. Entonces, dicha actuación, es el comienzo de la etapa inicial de investigación preliminar que se sustenta en el ya citado artículo 103 y el numeral 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario, por lo que no es dable la anulación de todo el procedimiento determinativo por haberse declarado inconstitucional el artículo 144 aludido. Además, se evidencia que los actos posteriores fueron emitidos después de ocurrida la declaratoria de inconstitucionalidad del citado numeral 144 por parte de la Sala Constitucional, sea las Propuestas provisionales de regularización Nos. 1-05-017-16-135-31-03 y 1-05-017-16-136-31-12 emitidas el 27 de abril de 2017 (Archivo 0003, imágenes 181 al 200 y Archivo 0004, imágenes 3 al 14), Requerimiento de concurrencia a audiencia final No. 1-05-017-16-236-35-03-12 el 23 de junio de 2017 (Archivo 0004, imágenes 43 al 50), Informes de alegatos presentados contra las Propuestas provisionales de regularización Nos. 1-05-017-16-203-33-03 y 1-05-017-16-204-33-12 (Archivo 0004 imágenes 51 al 78), Propuestas de regularización Nos. 1-05-017-16-243-341-03 y 1-05-017-16-244-341-12 (Archivo 0004 imágenes 79 al 110), Acta de audiencia final No. 1-05-017-16-258-361-03-12 (Archivo 0004 imágenes 111 al 114) Acta de hechos sobre la audiencia final No.1-05-017-16-259-364-03-12 el 28 de junio de 2017 (Archivo 0004 imágenes 116 al 117) y los Traslados de cargos Nos.1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-12 del 17 de julio del 2017(Archivo 0004 imágenes 120 al 196), de modo que dichos actos fueron emitidos conforme al actual 144 del Código Tributario, restituido por la Sala Constitucional en el voto 2016-012496, por lo que para esta Sala, las actuaciones llevadas a cabo en el presente procedimiento



determinativo se encuentran ajustados a derecho. Además, la Administración actuante justificó tanto en la resolución determinativa No. **ATG-SF-PD-IMP-63-2020** de las quince horas del nueve de octubre de dos mil veinte, como en la que conoce del recurso de revocatoria No. **MH-DGT-ATG-SF-RES-0004-2025**, de las nueve horas del veintitrés de abril del dos mil veinticinco, los fundamentos por los cuales no son procedentes sus argumentos, al señalar: *“...siendo que el voto de la Sala Constitucional N°12496-2016 fue emitido el 31 de agosto del 2016 y las propuestas provisionales, de regularización como los traslados de cargos y observaciones fueron emitidos y notificados con posterioridad a la emisión del Voto N°12496-2016 implicando esto que los mismos se fundamentaran en el artículo 144 versión Ley 7900 es decir, apegados a la normativa vigente, esto a consecuencia del dimensionamiento hecho por la misma Sala Constitucional en la parte dispositiva del citado voto en donde de manera expresa mantiene vigente la versión del numeral 144 del Código Tributario anterior a la Ley N°9069. Así las cosas y considerando que el caso que nos ocupa no alcanzó el grado de una situación jurídica consolidada entendiéndose como tal, “aquella condición en la que una persona obtiene, en virtud de una disposición de la ley o de una sentencia firme que lo declare, la seguridad y el consecuente provecho de un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos” Diccionario usual Poder Judicial, es que procede esta gerencia a rechazar las referencias de los fallos aportados por la recurrente, como sustento de sus disconformidades, esto a consecuencia del incumpliendo probatorio incurrido por la reclamante, en relación a la demostración de la vulneración al debido proceso y su derecho de defensa en el proceso determinativo que nos ocupa, ya que no resulta de recibo, pretender una declaratoria de nulidad de todo lo actuado de forma automática sin precisar las vulnerabilidades procesales antes señaladas.”* (Archivo 0016, imagen 12); de manera que para este Sala, lo que se observa es una disconformidad de la contribuyente con el acto administrativo impugnado y con las conclusiones que de él se derivan, pues se le expuso de forma clara los fundamentos que respaldan dicho proceder, de acuerdo a los principios del debido proceso y de legalidad consagrado en el numeral 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, que obliga a la Administración a actuar estrictamente en apego a las normas jurídicas que así se lo permitan. De igual forma, en cuanto a disponibilidad de recursos y plazos, la fiscalizada no ha tenido limitaciones de ningún tipo para el desarrollo de su defensa, por lo que este Tribunal estima que la oficina de origen no ha incurrido en violación alguna del



procedimiento que provoque un estado de indefensión, ni vicios de nulidad que deban declararse. Ahora bien, observa esta Sala que en el apartado denominado **“2. VICIOS DE FONDO QUE AMERITAN LA NULIDAD DE TODO LO ACTUADO POR INCORRECTA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA”** la auditada en los sub apartados que integran ese punto, plantea indistintamente temas de fondo y nulidad, de manera que esta Sala, en el presente apartado únicamente conocerá de los planteamientos propios de nulidad, para posteriormente conocer las cuestiones sustanciales, en el considerando subsiguiente. Asegura la auditada que con respecto al kilometraje la resolución que atiende el recurso de revocatoria es contraria al ordenamiento jurídico y carece de la suficiente motivación, situación que no advierte esta Sala, toda vez que del análisis de dicha resolución, claramente la Administración A Quo, estableció los motivos por los cuales consideró rechazar los gastos por kilometraje. Así, en la mencionado resolución se indicó: *“...en el caso de análisis, el contribuyente omitió demostrar documentalmente, el medio o procedimiento que internamente implementó la compañía, para el reporte o liquidación de los verdaderos y exactos gastos incurridos por los colaboradores en el desempeño de sus funciones por concepto de kilometraje, es que ante la omisión probatoria descrita, es que procede esta gerencia a calificar la suma de ₡39.833.608,00 como salario mismo que debió la contribuyente en su momento someter al Régimen de Seguridad Social.”* ... *“En vista de lo anterior, y considerando que, si bien la recurrente, aportó, como elementos probatorios una nota, un CD en donde consta el detalle de los pagos efectuados a los colaboradores como reconocimiento de kilometraje, y en el cual se observa el monto y nombre del colaborador al igual que el pago era realizado de manera mensual (véase folios del 203 al 205 del tomo II del expediente determinativo) y del 343 al 347 del tomo II del expediente determinativo), al igual que las copias de las transferencias las cuales resultan visibles a los folios del 369 al 385 del expediente de legajo en donde se indica que el titular de la cuenta bancaria es [...] S.A., dichos elementos probatorios lo que le permitieron comprobar a esta Administración Tributaria fue los desembolsos realizados por la inconforme por concepto de kilometraje para el período fiscal 2014, más no así la utilidad, pertinencia y necesidad de incurrir la obligada tributaria en dicho gasto a efecto de generar su renta gravable es decir, la conexidad pertinente que tributariamente debe exigirse para efectos de validar una deducción como en el caso de análisis. De igual manera, tampoco resulta constatable el cumplimiento del segundo requisito mencionado y el cual corresponde a la*



*retención y pago del impuesto previsto en el artículo 23 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta mismo que resulta verificable en virtud de la determinación de oficio realizada a la recurrente mediante el proceso determinativo que nos ocupa. Por último y no menos importante el contribuyente dentro del ejercicio de su deber probatorio tampoco cumple a cabalidad con el aporte de los comprobantes de respaldo debidamente autorizados por la Administración Tributaria esto considerando que únicamente se limita a aportar copias de transferencias realizadas a colaboradores por concepto de kilometraje, destacando en dicha prueba que la cuenta bancaria se encontraba a nombre de [...] S.A. y no a nombre de la obligada tributaria justificando la misma dicha inconsistencia por el hecho de que la contribuyente no tenía crédito en la gasolinera...” (Archivo 0016, imágenes 34 al 36). Aunado a lo anterior, precisa señalarse que los elementos materiales del acto administrativo están conformados por: - 1) **Contenido**: definición del efecto del acto como resultado jurídico inmediato del mismo. Es el “Qué” del acto, se distinguen tres tipos de contenido: a.1) Esencial o necesario; a.2) Implícito o natural; a.3) Accidental o eventual; -2) **Motivo**: es el antecedente fáctico o jurídico que hace posible o necesaria la emisión de un acto conforme a la Ley. Es el “por qué” del acto administrativo. El antecedente fáctico puede ser un hecho técnico o constatable por hechos técnicos; el hecho simple a constatar como cualidad jurídica o indeterminada de una cosa; acto, etc.; -3) **Fin**: Es el “para qué” del acto, es el resultado social último mediato de índole jurídica que persigue el acto, y se encuentra relacionado con el motivo y contenido; así como que para la validez y eficacia del acto administrativo se requiere que este contenga tales elementos esenciales, toda vez que los numerales 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública, disponen: “**Artículo 158.- 1.** La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste. 2. Será inválido el acto sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. (...)” y “**Artículo 166.-**Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente.” por lo que se puede fácilmente afirmar que, en el caso que nos ocupa, la resolución objetada cumple con tales elementos, ya que indica lo que el acto decide (contenido) y los antecedentes fácticos y jurídicos que motivan la determinación practicada o decisión adoptada (motivo) y que tales antecedentes se le han indicado a la interesada (motivación). Así, este Tribunal comprueba que en el presente procedimiento se ha cumplido a cabalidad con los*



requisitos exigidos por la Ley General de la Administración Pública para la validez de sus actos, así como lo dispuesto en el artículo 147 inciso d) del Código Tributario referido a la fundamentos de la decisión” y en el numeral 187 del mismo Código referente a la motivación de los actos, sin observarse la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico que establece el ordinal 188 ibidem; por lo que estima esta Sala que los reproches de nulidad que aduce la recurrente, es un aspecto que se reduce a un mero diferendo de legalidad, o diferencia de criterio con las conclusiones vertidas por la oficina de origen para practicar la determinación producto de la valoración de los hechos y las pruebas que constan en autos, situación que no implica vicios de nulidad, y en ese sentido, se procede al rechazo de ésta. Sobre este el particular la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que: “...V.- Tocante a los agravios segundo y tercero, la recurrente acusa falta de motivación. Sobre el particular, esta Cámara (resolución no. 328-F-S1-2012 de las 8 horas 50 minutos del 8 de marzo de 2012), ha indicado, no debe entenderse como un mecanismo para cuestionar los fundamentos jurídicos de la sentencia. Surge cuando no hay motivación, ya sea porque no existe, o bien, por cuanto su desarrollo resulta en extremo confuso o contradictorio, de modo que impide tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron en la decisión adoptada en el dispositivo del fallo, lo que vulneraría los derechos procesales de las partes, en particular, el del debido proceso y el derecho de defensa ...” (**sentencia 2037-F-S1-2021, de las a las once horas veinticinco minutos del veinticinco de junio de dos mil veintiuno**). Criterio que es confirmado por la misma Sala al señalar: “...En relación con la falta de motivación como causal procesal contemplada en el artículo 137 inciso d) del Código Procesal Contencioso Administrativo, esta Cámara se ha manifestado en reiteradas ocasiones explicando que surge cuando el fallo es omiso en cuanto a ese elemento, ya sea porque se encuentra totalmente ausente, o bien, por cuanto el desarrollo resulta en extremo confuso o contradictorio, de forma tal que se impida tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron en la decisión adoptada en la parte dispositiva de la sentencia, lo que vulneraría los derechos procesales de las partes, en particular, del debido proceso. Asimismo, debe tenerse presente que se trata de un motivo de índole procesal, lo que implica que es atinente a eventuales incumplimientos de las disposiciones adjetivas que regulan el procesal o la sentencia, así como la relación jurídica que vincula a las partes y al juez en el marco de un proceso judicial, y de la cual derivan derechos y obligaciones. Así las cosas, no debe confundirse esta causal con un mecanismo



para entrar a discutir la aplicación del Derecho o la valoración de la prueba realizada por el A quo en la parte considerativa de la sentencia, para lo cual el Código de rito establece causales autónomas (artículo 138), ya que de lo contrario se desnaturalizaría el motivo específico. La falta de motivación como causal para casar la sentencia, en los términos en que se ha comentado, se da al conculcarse la norma que dispone el deber del juzgador de analizar las incidencias y cuestiones de fondo planteadas por las partes (principio de derecho procesal, integrante del debido proceso, y que, por demás, se encuentra materializado en los ordinales 119 y 122, inciso m) del Código Procesal Contencioso Administrativo. No se trata de determinar si el juzgado se pronunció sobre todas las pretensiones incorporadas al proceso por las partes, sino por el contrario, que el fallo cuente con los fundamentos sobre los cuales se adoptó la decisión correspondiente. (Sentencia 126, de las 15 horas 40 minutos del 5 de febrero de 2009)”, (El resaltado no es del original). **Sentencia N°001502-F-S1-2022, de las catorce horas diez minutos del veintinueve de junio de dos mil veintidós).** Y recientemente esa misma Sala señaló: “**V.- Esta Sala ha referido en diversas oportunidades que la motivación de un fallo consiste en plasmar las razones o 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. La ausencia de motivación se advierte en dos hipótesis, la primera, cuando es inexistente, que es precisamente cuando el juzgador o juzgadora omite consignar los cimientos de su decisión. La segunda se produce en aquellos casos en que 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. Esta figura es distinta a una discrepancia con los motivos o los argumentos, bien de hecho o de derecho, que esgrimió el Tribunal. En otras palabras, difiere de reclamos en los que se alega infracción directa de ley o se combate el cuadro fáctico con motivo de una errónea valoración de las probanzas. ...**” (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. **Resolución No.000472-F-S1-2024, de las nueve horas tres minutos del ocho de mayo de dos mil veinticuatro.**) En orden a lo expuesto, se impone el rechazo de la nulidad invocada.-

VI.- FONDO DEL ASUNTO. Abocado al estudio del expediente determinativo, de los argumentos expuestos y las pruebas aportadas, se tiene que la Administración actuante estableció aumentos en la base imponible por concepto de rechazo de incentivo de alimentación y rechazo del gasto



de kilometraje a empleados, lo anterior en virtud de que la auditada en su actividad de hotelería, declaró gastos de ventas y administrativos por ₡1.834.131.840,00, de los cuales en el estudio de auditoría, aportó gastos de alimentación de empleados por ₡74.172.526,73, junto extractos de cuenta del gasto mensual y por departamento en forma general, de forma tal que la auditoría con la información de las planillas de la Caja Costarricense de Seguro Social, en adelante CCSS, procede a determinar la cantidad de empleados que laboraban para la contribuyente en el periodo fiscal 2014 y lo ajusta de forma mensual, para obtener un total de 1856 empleados. Aunado a lo anterior, la empresa reportó gastos por combustible, por un monto de ₡39.833.608,00, de los que indicó corresponde al pago de 177 colones por kilómetro en las funciones que cada trabajador realiza con su vehículo personal con el detalle de las funciones y el recorrido que estos efectúan y los montos pagados en forma mensual. Con base en ello, concluye la Administración A Quo que ambos beneficios son asimilables a salario en especie, ya que se brindan en relación de dependencia como consecuencia de la contraprestación del trabajo y que al no haberse sometido al régimen de cotización de la CCSS, procede a rechazar ambos gastos, de conformidad con lo que establece los artículos 9 inciso h) sub inciso 1 y artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, al haberse determinado los gastos de alimentación y kilometraje como salario en especie, se gravan en el Impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente, de conformidad con los artículos 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 29 de su Reglamento. Tesis que objeta la contribuyente al considerar que las pruebas que aportó al procedimiento demuestran la deducibilidad del gasto por kilometraje y considera que estos rubros no pueden tenerse como salario en especie, ya que su otorgamiento no tiene carácter retributivo, pues los montos no son beneficios de los trabajadores, sino que componen los gastos por la realización del trabajo y sobre el gasto por alimentación, señala que este se otorga de forma gratuita, dentro de la jornada laboral, para mejorar la productividad de los trabajadores. Que demostró que los montos pagados por alimentos y por kilometraje son razonables y ajustados a su realidad, pues se trata de un terreno extenso, con 18 kilómetros de recorrido que debe efectuarse varias veces, por lo que sí se configura el nexo causal entre la realización del gasto y su utilidad para la producción de la renta. Al respecto, en virtud de que la figura del salario en especie constituye un concepto jurídico ajeno al ámbito estrictamente tributario, ya que se trata de una figura propia del Derecho Laboral, debe tenerse presente que el ordenamiento jurídico constituye



un sistema integral y coherente, en el que el Derecho Tributario se nutre de principios y conceptos provenientes de otras disciplinas jurídicas; en consecuencia, al pretender someter a gravamen un rubro cuya naturaleza jurídica no se origina en la normativa tributaria, sino que encuentra su fundamento, desarrollo y evolución en otra rama especializada del Derecho, es posible acudir a la conceptualización que dicha disciplina le otorga. Por ello, resulta adecuado y necesario, en el caso concreto, acudir al Derecho Laboral, su normativa y jurisprudencia, con el fin de verificar si los pagos realizados por concepto de alimentación y kilometraje ostentan efectivamente la naturaleza de salario en especie, tal como lo determinó y reclasificó la A Quo. Esta verificación reviste especial relevancia, en tanto dicha reclasificación en el ámbito tributario, implica que tales rubros deben someterse al régimen de cotización de la seguridad social y además, conlleva ajustes en la determinación del impuesto sobre las rentas del trabajo personal dependiente, siempre que el monto reclasificado como salario exceda el tramo exento establecido por la normativa fiscal. El Código de Trabajo, define en su artículo 166 el salario en especie: *“Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato. ... No obstante lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo”*. (El resaltado es propio). Complementariamente, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia ha mencionado -en múltiples ocasiones- lo que debe entenderse como prestación gratuita y que en este tipo de asuntos, cada caso debe analizarse a la luz de las circunstancias particulares ya que no existen parámetros uniformes para su identificación. Al respecto ha señalado: *“... Esta Sala ha considerado que la prestación es gratuita cuando no se otorga como un plus al salario en dinero, sea como una contraprestación por el trabajo brindado, sino que su concesión resulta necesaria para que el vínculo entre las partes pueda concretarse, en atención a determinadas circunstancias. En ese orden de ideas, en la sentencia n.º 725, de las 9:20 horas del 3 de junio de 2010, se expresó: “...cuando se ha considerado que se otorga gratuitamente, es en aquellos casos donde efectivamente la empresa lo procura como una forma de facilitar la actividad... en la sentencia número 753, de las 9:45 horas del 5 de septiembre de 2008, se indicó: a trabajadores permanentes como el actor, se les facilitaba habitación para solventar la necesidad de la mano de obra para*



*realizar la actividad productiva a la que se dedica la sociedad demandada. [...] La ubicación del centro de trabajo, y la actividad agrícola de la empresa, permiten concluir que **el suministro de la casa** no tenía el carácter de salario en especie, sino el de **una concesión gratuita con el fin de desarrollar adecuadamente la actividad agrícola**". En consecuencia, no se consideran como salario en especie los bienes o servicios que el empleador conceda a sus trabajadores por una razón distinta a la remuneratoria de la labor realizada. **(Resolución No.002229-2024, de las catorce horas treinta y cinco minutos del veintisiete de setiembre de dos mil veinticuatro)** "...no podrán considerarse como salario en especie los bienes o servicios que el empleador conceda a sus trabajadores por una razón distinta o diferente a la remuneratoria de la labor realizada. Ahora bien, cada caso concreto debe analizarse en forma particular, pues no existen parámetros que puedan aplicarse uniformemente, sino que cada situación debe analizarse a la luz de sus especiales circunstancias, para determinar si las concesiones en especie tienen o no naturaleza retributiva. En este orden, es importante tener en cuenta que toda retribución del patrono al trabajador debe calificarse como salario, salvo demostración de una entrega indudablemente gratuita, estableciéndose, de manera clara y precisa, su naturaleza no retributiva. En síntesis, para que un determinado beneficio se pueda considerar salario en especie debe tener carácter retributivo, es decir, una contraprestación por la fuerza laboral que sea apropiada para el uso personal del trabajador y su familia, de manera que le reporte un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral y que, de no existir, el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios." **(Resolución No.2022-000580, de las once horas cincuenta minutos del once de marzo de dos mil veintidós.)** De lo anterior, se puede afirmar que el salario en especie, para ser considerado como tal, debe entonces tener carácter retributivo y no de mera liberalidad del patrono y además debe reportarle al trabajador un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral. En el caso en estudio, en cuanto a la alimentación que facilita la contribuyente a sus empleados, esta indicó y fue asimismo señalado por la A Quo en el Traslado de Cargos No.1-05-017-16-288-41-03, que la misma se debe a que la mayoría de empleados trabajan en distintos lugares situados en las diferentes partes del proyecto, por lo que se contrata los servicios de una soda que se encarga de repartir los almuerzos en el lugar donde los trabajadores se encuentren, ya que no cuentan con transporte para recoger a los colaboradores y además para que estos no incurran en tiempos de traslado a las oficinas centrales (Archivo 0004,*



imágenes 131 y 132). Así, no comparte este Tribunal las consideraciones de la Administración A Quo, pues en aplicación de los principios de sana crítica, realidad económica y verdad real, el elemento determinante es que la prestación resulta gratuita cuando no se otorga como un plus al salario en dinero, ni como contraprestación por el trabajo brindado, sino porque su concesión es necesaria para que el vínculo entre las partes pueda concretarse en atención a determinadas circunstancias, lo cual ocurre en el caso que se analiza, como lo indicó la contribuyente y se señaló supra. En ese sentido, para esta Sala los beneficios alimentarios analizados en el presente caso se enmarcan dentro de un criterio no retributivo, otorgado de forma espontánea, pues las facilidades ofrecidas se dan en atención a las circunstancias que la propia contribuyente indicó a la A Quo desde la etapa de fiscalización. Al respecto, es dable mencionar lo señalado por la referida Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia en un caso similar “...Considerando V.- **SOBRE EL SALARIO EN ESPECIE Y EL AGUINALDO PROPORCIONAL: (...) De las particulares circunstancias del caso se deduce, que el café y almuerzo subsidiados no se concedían con ánimo remuneratorio, ni como un salario adicional, sino más bien, que la accionada los ofrecía a sus empleados con el ánimo de que ellos tuvieran acceso a alimentos que los sustentara para la labor que tenían que realizar y no tuvieran que desplazarse en los tiempos concedidos al efecto, casi un kilómetro para ingerir de forma apresurada el café o almuerzo, por lo que no se puede tener el servicio de alimentación referido como parte del salario (en especie), por cuanto los alimentos concedidos en circunstancias como las indicadas no revisten naturaleza salarial, pues no se desprende la intención remuneratoria, sino la necesidad de la empresa de que sus colaboradores consuman sus alimentos de forma pausada para un mejor rendimiento o desarrollo de su actividad en la segunda jornada de labores...**” (Resolución No.2016-000822 de las once horas con cinco minutos del tres de agosto de dos mil dieciséis). Luego esa misma Sala, en la resolución No.00080-2017 de las diez horas diez minutos del 25 de enero del 2017, expone: “...De las particulares circunstancias del caso se deduce que la alimentación no se concedía con ánimo remuneratorio, ni como un salario adicional, sino más bien, que **la accionada la ofrecía a sus empleados con el fin de que ellos contaran con una facilidad de acceso al consumo de alimentos y no tuvieran que desplazarse fuera del establecimiento, por lo que no se puede tener el servicio de alimentación referido como parte del salario (en especie), por cuanto no se desprende la intención remuneratoria...**” (Resaltados agregados). Para el caso de estudio y en relación con el criterio referido, se considera



que la contribuyente brindó la alimentación en forma libre y espontánea, sin que fuera un requisito obligatorio en la contratación de sus trabajadores para efectos de la retribución salarial que les cancelaba. Se trata de una situación específica y propia de sus actividades que no evidencia ánimo remuneratorio y del estudio de la auditoría no se comprueba obligación contractual alguna al respecto. Así, es claro que el ajuste por alimentación de empleados no puede tenerse como salario en especie, pues se insiste en que de los autos no se desprende ningún ánimo remuneratorio por parte de la contribuyente, por lo que se impone su revocatoria. En línea con lo anterior, en relación con el segundo de los ajustes por kilometraje a empleados rechazados por equipararse a salario en especie, verifica esta Sala que nuevamente la Administración A Quo, en el traslado de cargos de cita, califica y sustenta el rechazo de este gasto basado en lo mencionado mediante nota aportada por la empresa fiscalizada, en la que indicó que los pagos por kilometraje se dan a razón de 177 colones por kilómetro recorrido para el combustible, por las distancias dentro del proyecto de aproximadamente 18 kilómetros que los trabajadores realizan en múltiples ocasiones entre las villas y los puntos de ventas por día en su carro personal, ya que considera más oneroso tener vehículos propios que cancelar estos montos, los cuales varían dependiendo de si el trabajador efectivamente lo laboró y que consta un detalle aportado de los pagos efectuados a los empleados por este concepto, para así concluir que tales pagos tienen características de salario en especie; sin embargo, es criterio de esta Sala, que en este asunto, los pagos por kilometraje responden a emolumentos de naturaleza indemnizatoria realizados por la contribuyente a sus empleados, aplicando criterios de economía de escala para no incurrir en costos mayores, de manera que los trabajadores al poner a disposición los vehículos de su propiedad a favor de la empresa, los pagos recibidos por este concepto se traducen en el resarcimiento o compensación por el uso y desgaste del bien mueble, lo cual es diametralmente opuesto al concepto y presupuestos del salario en especie que se viene analizando, pues no existe un beneficio económico estable y reiterado, ni tiene carácter retributivo para el trabajador, sino, se reitera, se trata de una compensación por ofrecer estos recursos al servicio de la empresa para desempeñar sus funciones y que de no hacerlo, el patrono debe proporcionarle los vehículos o medios por su cuenta. En tales condiciones, la actuación de la Administración Tributaria en los mencionados ajustes no califica como salarios en especie en los términos planteados en los Traslados de cargos, ni en la resolución ATG-SF-PD-IMP-63-2020. No media un ánimo



remuneratorio, por lo que lo procedente es revocar ambos ajustes por alimentación y kilometraje, pues el rechazo de los gasto que efectuó la oficina de origen con fundamento en el artículo 9 inciso h) sub inciso 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no es procedente y, en consecuencia, al no tratarse de salario en especie, la contribuyente no tenía el deber de cotizar suma alguna al régimen de seguridad social por estos rubros, por lo que también procede esta Sala a revocar los ajustes efectuados por *“Incentivos de alimentación a empleados”* y *“Reconocimiento de kilometraje a empleados”* en el impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, de conformidad con los artículos 32 inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 29 de su Reglamento. Así las cosas, se tiene que los extremos planteados por la Administración actuante no califican como salario en especie ni están sujetos a las retenciones mencionadas, como lo plantean los Traslados de cargos y Observaciones Nos.1-05-017-16-288-41-03 y 1-05-017-16-289-41-12 (Archivo 0004, imágenes 120 a 166) y lo determina la A Quo en las resoluciones emitidas. Con base en lo anterior, se procede a revocar los citados ajustes. Por innecesario, esta Sala omite referirse a los demás argumentos planteados por la apelante.

POR TANTO

Se rechaza la excepción de prescripción y la nulidad invocada. Se declara con lugar el recurso de apelación presentado. Se revoca la resolución **No.ATG-SF-PD-IMP-63-2020** de las quince horas del nueve de octubre de dos mil veinte. **NOTIFÍQUESE.** -

Lic. Harold Quesada Hernández

PRESIDENTE DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO



Licda. Floribeth Cordero Rivera

Licda. Marcela Salazar Chinchilla

[2] Dentro del expediente es posible identificar con total claridad, que los actos que la Administración denomina “Notificación de Comunicación de Inicio”, Notificación requerimiento de información”, “Hoja de Trabajo”, “Hoja de Trabajo”, “Hoja de trabajo”, “Resumen contrato operación” y “Notificación requerimiento de información”, documentos que constituyen desde el folio 1 hasta el folio 137 del presente expediente administrativo, **fueron realizados, emitidos y notificados previo a la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del CNPT.**

[3] En este sentido, ver sentencias N° 26-2017-VI de las 15:00 horas del 24 de febrero del 2017, N° 21-2017-VI del 21 de febrero del 2017, N° 9-2017-VI del 31 de enero del 2017, N° 78-2017-VII del 23 de octubre del 2017; y las más recientes resoluciones N° 90-2020 del 14 de agosto del 2020 y N° 92-2020 del 13 de setiembre del 2020, que declaran la nulidad de los procedimientos administrativos aun en aquellos casos en los que no fue emitido Acto de Liquidación de Oficio.