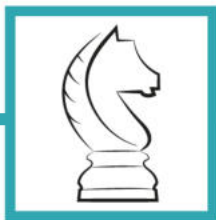


TFA No.047-P-2025. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las ocho horas diez minutos del veintisiete de febrero del dos mil veinticinco.-

Conoce este Tribunal del recurso de Apelación interpuesto por el señor [...], cédula de identidad [...], quien actúa como apoderado especial de la contribuyente [...] **S.A.**, cédula jurídica número [...], en contra de la resolución MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, de las ocho horas y cinco minutos del diez de abril del dos mil veinticuatro, relativa a las diferencias determinadas en el Impuesto sobre Renta - Utilidades del período fiscal 2020. (**Expediente N°24-11-262**).-

RESULTANDO.

1.- Que mediante la resolución N° N° MH-DGT-DGCN-DF-DT-UT-00262-2023, de las ocho horas del catorce de septiembre del dos mil veintitrés, comunicada vía correo electrónico 19 de setiembre del 2023, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales , declara sin lugar el escrito de impugnación interpuesto en contra del Traslado de Cargos y Observaciones No. en contra del Traslado de Cargos y Observaciones No. DGCN-SF-PD-10-2021-008-041-03, correspondiente al aumento en el impuesto sobre la renta -utilidades- del periodo fiscal 2020 por un monto de ₡602.344.678.00 (seiscientos dos millones trescientos cuarenta y cuatro mil seiscientos setenta y ocho colones exactos), más los intereses. 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



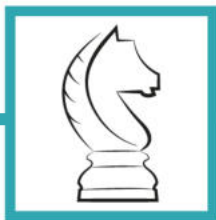
Normas y Procedimientos Tributarios, dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a su notificación. **(Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 73 a 104).**-

2.- Que la representación de la sociedad contribuyente mediante escrito presentado el día 30 de octubre de 2023, interpone el recurso de revocatoria en contra de la resolución citada. **(Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 107 a 127).**-

3.- Que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante resolución N°MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024, de las ocho horas y cinco minutos del diez de abril del dos mil veinticuatro, comunicada vía correo electrónico el 11 de abril del 2024, se declara sin lugar el recurso de revocatoria planteado en contra de lo establecido en la resolución determinativa MH-DGT-DGCN-DF-DT-UT-00262-2023. Se le informa al contribuyente que de conformidad con lo establecido en el artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra la presente resolución cabe el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en un plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la notificación de este acto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 156 del mencionado Código y cuyo escrito para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, deberá ser presentado en esta Dirección. **(Archivo Digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 135 a 158).**-

4.- Que la contribuyente mediante escrito presentado el día 22 de mayo de 2024, interpone recurso de apelación. **(Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 162 a 197).**-

5.- Que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante resolución MH-DGT-DGCN-DF-AU-0038-2024, de las ocho horas con veinte minutos del treinta y uno de mayo del dos mil veinticuatro, comunicada vía correo electrónico el 04 de junio del 2024, 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. **(Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 198 a 203).-**

6.- Que la contribuyente mediante escrito presentado el día 12 de julio de 2024, presenta apersonamiento ante este Tribunal. **(Archivo digital 0237.Apersonamiento TFA - [...], 0239.Correo apers TFA 1 y 0240.Correo apers TFA 2).**

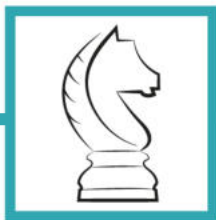
7.- Que el expediente administrativo ingresa a este Tribunal el día 13 de noviembre del 2024. **(Archivo digital 0244.CORREO_OFI_REMI_MH-DGT-DGCN-DF-OF-0833-202).-**

8.- Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, y

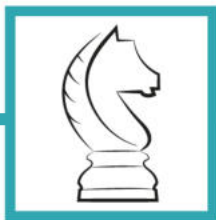
CONSIDERANDO

I. OBJETO DEL RECURSO DE APELACION. La contribuyente solicita se declare la nulidad de la resolución apelada y la determinativa por considerarla ilegal.-

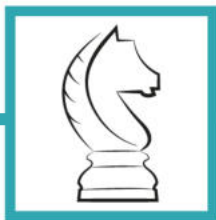
II.-CRITERIO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Que la Administración A Quo fundamenta la resolución apelada en los siguientes términos: *“Una vez valoradas las defensas expuestas, desea este Despacho primeramente recordarle al inconforme que en el Traslado de Cargos y Observaciones se rechazó el gasto declarado como deducible por pérdidas diferidas por no cumplir con el correcto registro en el ejercicio fiscal a que pertenecían. Para más abundamiento se reproduce la calificación jurídica de dicho TC: “Según lo establecido en el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el inciso i) del artículo 12 de su Reglamento, se determina como improcedente el gasto declarado como deducible por el sujeto fiscalizado por concepto de perdidas diferidas, al no haberlas contabilizado cada empresa absorbida como perdidas diferidas, en el*



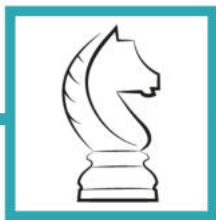
período fiscal 2019 cuando ocurrieron”. Por otro lado, considera este despacho que las expresiones del inconforme son irreflexivas al exteriorizar que lo resuelto en el acto combatido se realizó de manera parcializada y subjetiva, por el simple hecho que lo resuelto no coincide con la actuación de su representada. Tampoco es de recibo, su manifestación de que este despacho ataca a su representada por ciertas expresiones que no fueron de su agrado, lo cierto es que en ningún momento se desea ofender al intervenido, lo que trata esta representación es de ser enfática en lo resuelto, como réplica a lo expuesto por su representada. Sin embargo, si en algún momento su poderdante sintió que fue afectado por las expresiones de esta autoridad fiscal, se ofrecen las disculpas correspondientes. En igual sentido, con respecto a su dicho de que en el acto objetado, este despacho no realizó ningún detalle sobre la veracidad de las pérdidas, debe saber el inconforme que desde el TC la litis se ha basado en el momento del registro de las pérdidas, como se observa en lo transcrito en líneas anteriores, de tal manera el tema que nos ocupa es el incumplimiento de lo establecido en el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el inciso i) del artículo 12 de su Reglamento. De tal manera, en igual orden de ideas este despacho le hace hincapié al objetante, sobre que el cierre contable se encuentra ligado al cierre fiscal, es decir que para poder realizar el cierre contable es necesario que la empresa conozca del impuesto a pagar o pérdida a diferir, de tal modo que debe haber realizado primero el cierre fiscal, y por ende la conciliación fiscal. Esto por cuanto, es de conocimiento que, el cierre contable permite conocer los ingresos y gastos obtenidos durante el ejercicio en el cual se realizan ajustes contables para obtener los gastos de amortización, por deterioro, regulaciones de existencias entre otros, obteniendo los gastos e ingresos que se integran a resultados, consiguiendo un resultado contable antes de impuestos, del ejercicio del año. En el cierre fiscal, se realizan los ajustes relacionados al pago de los impuestos, los cuales son importantes para cumplir con las disposiciones de ley y tener la posibilidad de efectuar deducciones fiscales que ayuden a una mejor rentabilidad de la empresa. De tal



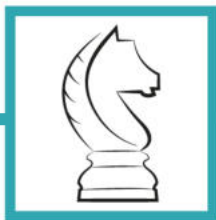
modo, el objetivo de la norma NIC 12 es: “[...] que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas. Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, **así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.** [...]” Lo resaltado no es del original. Asimismo, en el párrafo 77 de la NIC 12 se instruye: “Gasto (Ingreso) por impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias. 77.El gasto (Ingreso) por impuesto relacionado con el resultado del período procedente de actividades ordinarias se presentará como parte del resultado del período en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral.” De tal manera, como se lee en líneas precedentes a la hora de realizar el cierre contable se debe conocer el gasto (ingreso) por impuesto a las utilidades, el cual se debe registrar según lo que contempla la norma anterior, sea como un gasto no deducible, observándose en el estado de resultados contra un pasivo en el estado de situación financiera. De no contabilizarse el gasto por impuesto sobre la renta, se estaría dejando fuera de los estados financieros e incumpliendo lo indicado en la norma contable, afectando la información de su realidad financiera (rentabilidad real) para la toma de decisiones como, por ejemplo: el monto de los dividendos que distribuiría la entidad a los socios.



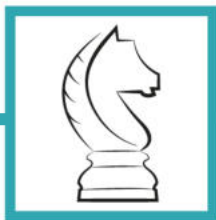
Tenga presente el objetante, que en la contabilidad se incluyen ingresos y gastos que no se pueden llevar a la declaración de renta del periodo y de la misma forma en la declaración de renta se incluyen algunos ingresos y gastos que no se tienen en cuenta en la contabilidad. Como por ejemplo los beneficios fiscales (deducción de una cantidad igual al salario pagado a personas con discapacidad artículo 8 inciso b) LISR y 12 inciso b) de su reglamento, lo que hace necesario realizar la conciliación fiscal antes del cierre contable. De tal modo, debe tener presente el litigante que siendo la contabilidad un instrumento de control y base para la toma de decisiones gerenciales, la cual cumple una función muy importante porque organiza los procesos de reconocimiento, medición y presentación de la información financiera sobre las transacciones que realizan las empresas, lo cual permite a gerentes, propietarios, inversionistas y otros agentes que actúan en los mercados, disponer de conocimiento relevante para la toma de decisiones económicas, no es posible realizar una conciliación fiscal un mes o dos meses después del cierre contable, como lo expone el inconforme. En el mismo orden de ideas, esta representación le reitera al debatiente que no es de recibo su expresión “que al analizar el numeral 8 inciso g) de LISR observa que solamente exige que las pérdidas se encuentren debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas sin imponer ningún tipo de límite temporal”. Tenga presente el objetante que la LISR es una sola, la cual debe de ser de conocimiento del administrado, con el fin de que cumpla con las disposiciones de esta misma. De tal manera, se le reitera la lectura al capítulo III titulado período fiscal el cual en apoyo a nuestra tesis se reproduce: “Artículo 4 Período del impuesto. El período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que establezcan en la presente ley, cada período del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. No obstante, lo anterior la Administración Tributaria podrá establecer, cuando se justifique, con carácter general, períodos de impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses



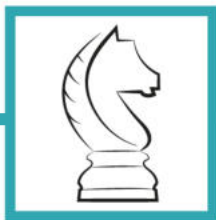
fiscales.” En igual sentido, el numeral 12 inciso i) del RLISR establece que las pérdidas diferidas además de estar registradas deben de ser del período del impuesto en que se hayan incurrido. Con base en las consideraciones deslindadas, las empresas [...] S.A. y [...] S.A. (pertenecientes al mismo grupo económico) tenían un período fiscal anual de enero a diciembre, de tal manera, debían registrar la pérdida diferida en el ejercicio fiscal que ocurrió, sea, el período fiscal 2019, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR y 12 inciso i) de su reglamento. De tal forma, este Despacho nuevamente le hace ver que definitivamente la siguiente argumentación tampoco es de recibo: “[...] que contrario a otros impuestos, el legislador establece un plazo más amplio para presentar la declaración auto liquidativa del impuesto sobre la renta, mientras que para el impuesto del valor agregado y de retenciones, el legislador establece un plazo de 15 días naturales, ya que a su entender, reconoce que en estos dos impuestos no se requiere ningún ejercicio conciliatorio para su declaración, mientras que para la del impuesto sobre la renta el plazo es de 2 meses y 15 días, confirmado en la norma reglamentaria artículo 28 de la RLISR, el cual considera se otorga para realizar la conciliación fiscal”. Sobre la expresión anterior, debe tener presente el querellante que en nuestro país existen dos tipos de impuestos: los indirectos (al valor agregado (IVA), selectivo de consumo (ISC), único sobre combustibles, específico sobre bebidas alcohólicas, y específico sobre las bebidas sin contenido alcohólico y jabones de tocador), donde el comerciante (contribuyente) realiza la función de agente retenedor de tales impuestos, siendo que el mismo es pagado por el consumidor al adquirir algún bien, de tal manera es un impuesto que debe de devolverse al estado en el término de 15 días al terminar el mes. Por otro lado, contamos con los impuestos directos en este caso el impuesto sobre la renta, se aplica sobre las utilidades o beneficios empresariales y según cuenta nuestra historia anteriormente el período fiscal empezaba el 1 de octubre y terminaba el 30 de setiembre, esto debido a los tiempos en que Costa Rica era un país con una economía basada en la producción de café y su ciclo productivo, brindando un plazo



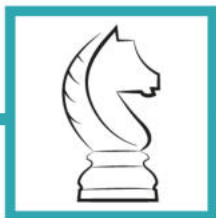
de dos meses y quince días para que las empresas pudieran desembolsar lo correspondiente al pago del impuesto sobre la renta. Claro está que esta situación ya no se presenta, dado que el peso relativo del café en la economía nacional se ha venido reduciendo, predominado en la economía actual los servicios, de tal forma nuestro cierre fiscal es ahora del 1 de enero al 31 de diciembre, es decir, coincidente con el año natural, manteniéndose los dos meses y quince días, con el fin que el pago del impuesto no responda a períodos estacionales y exista solvencia económica para el desembolso. De tal forma, de ningún modo el espacio de tiempo que otorga la administración para el pago del impuesto sobre la renta se debe a que da tiempo para que el obligado tributario realice su conciliación fiscal, o su cierre fiscal, como lo quiere hacer ver el objetante. En ese mismo sentido, tampoco es de recibo para este Despacho, su dicho que: cualquier interpretación en contrario a lo realizado por su representada deviene en ilegal, además de contraria a la lógica, la técnica y la ciencia como principios elementales de justicia según el canon 16 de la Ley General de Administración Pública (LGAP). Además, indica que el numeral 12 de RLISR es ilegal porque impone una condición de imposible cumplimiento técnico que contradice la ley (artículos 8 y 20 de LISR y 57 de su reglamento) y considera que es incorrecto afirmar que las normas contables contemplan o imponen un límite temporal para el registro de la pérdida diferida. Ante tales refutaciones, se le insiste en que, los Colegios de profesionales en la materia contable, conscientes del deber de cumplir lo establecido en las normas tributarias y contables, como lo son el Colegio de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Privados se han dado a la tarea de preparar a sus profesionales agremiados, específicamente en lo que exige la ley. Por lo tanto, su dicho es totalmente inadmisibile. En igual sentido, tenga presente el objetante que el reglamento a la ley es el producto del ejercicio de la potestad reglamentaria que emana nuestra Constitución Política, siendo que el reglamento amplía el enunciado lógico de la ley, realizando un tipo de instrucción para claridad del administrado. Es evidente entonces que el numeral 12 inciso i) del reglamento no varía en nada lo



establecido en el numeral 8 inciso g) los cuales se transcriben para su lectura atenta: "Artículo 8 Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: g) Cuando en un período fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los **tres siguientes períodos**. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes **cinco períodos**. Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se registrarán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará **siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas**. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar **cuentas separadas** de cada actividad para poder hacer esta deducción. **El estado no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre impuesto.**" Reglamento. Artículo 12 Costos y Gastos deducibles. "Inciso i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales **podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes** y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que estas podrán deducir sus pérdidas **en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos**. **El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como "pérdidas diferidas" en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente.** En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar **cuentas separadas** por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las



pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumuladas ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.” Se colige entonces de la lectura de ambos numerales que, lo establecido en el canon 12 inciso i) del reglamento, en ningún momento contradice lo dispuesto en el numeral 8 inciso g) de la LISR, al contrario, amplía lo instituido explicando que se debe aplicar el máximo posible del beneficio en cada año sin que supere el 100%, y que debe ser registrada en el período en que ocurre, no siendo esto último un trato diferente a los registros contables de ingresos y gastos, por lo demás, y de lo que se intuye de la lectura, se reitera lo dicho en el numeral 8 LISR. No llevando razón el oponente cuando arguye que el reglamento es ilegal porque impone una condición de imposible cumplimiento técnico que contradice la ley. Así las cosas, nuevamente esta representación le expone al contradictor las tres posibles formas para registrar las pérdidas diferidas cumpliendo con lo que regulado en la NIC 12, LISR y su reglamento, cuyos métodos han sido expuestos por ambos Colegios profesionales, para la mejor función y entendimiento de sus agremiados, los cuales se detallan de seguido: a) El método Patrimonial b) El método Pasivo c) El método de acuerdo con la NIC 12. Los métodos del punto a) y b) son posibles para empresas que no se encuentran obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo con las NIC y NIFF. Para comprender los asientos contables que se detallarán a continuación, se presenta el siguiente ejemplo: la empresa XYZ tiene una pérdida fiscal el 1 año por ₡1.000.000.00 y en el 2 año una utilidad de ₡1.000.000.00 Se realizan los siguientes registros bajo el Método Patrimonial Registro de la pérdida

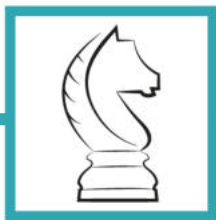


Pérdida diferida (pérdida diferida por amortizar)

¢1.000.000.00

Patrimonio

¢1.000.000.00



Y al momento de aplicarse el beneficio en el siguiente año que hubo utilidad el registro sería:

<i>Gasto por pérdida diferida</i>	₡1.000.000.00	
<i>Pérdida diferida (pérdida diferida por amortizar)</i>		₡1.000.000.00

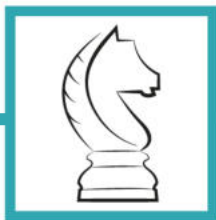
Pasando el gasto a resultados y registrándolo en la casilla 44 para utilizar el beneficio.

Método Pasivo

Se registra la pérdida el primer año en cuentas de activo

<i>Pérdida diferida</i>	₡1.000.000.00	
<i>Pérdida diferida por amortizar</i>		₡1.000.000.00

Cuando de hace uso del beneficio el registro sería:



Pérdida diferida por amortizar

₡1.000.000.00

Pérdida diferida

₡1.000.000.00

Llevando a la conciliación fiscal el beneficio y reportándolo en la casilla 44

Método de acuerdo con la NIC 12

De acuerdo con la NIC 12 se registra el impuesto como se explica de seguido:

Activo por impuesto de renta diferido

₡300.000.00

(va en la parte de activos porque así lo especifica la norma)

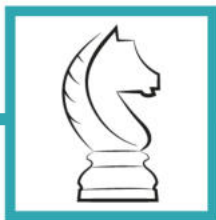
y los trescientos mil colones salen de $(1.000.000.00 * 30\%$ tasa del impuesto).

Ingreso por impuesto de renta diferido

₡300.000.00

Dicho ingreso va al estado de resultados, siendo un ingreso no gravable y posterior al cierre tal ingreso va al patrimonio teniendo un efecto que aumenta el patrimonio.

Para el segundo año, al existir utilidad se determina la base imponible y se aplica la tarifa del impuesto siendo, en este caso sería un monto igual al beneficio, cuyo registro debe ser:



Gasto por impuesto de renta

€300.000.00

Impuesto de renta por pagar

€300.000.00

Este asiento es específico para la contabilidad financiera, pudiéndose comprobar que para registrarse el gasto por impuesto se debe haber realizado el cierre fiscal y por ende la conciliación fiscal. Lo cual, es necesario para la toma de decisiones de las empresas como se expuso en líneas precedentes.

De seguido para utilizar el beneficio el registro sería:

Impuesto de renta por pagar

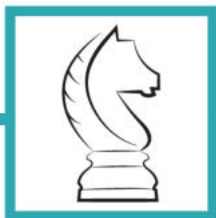
€300.000.00

Activo por impuesto de Renta diferido

€300.000.00

Cerrando en cero ambas cuentas.

Sin embargo, para cumplir tanto con la NIC 12 como con lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR y 12 inciso i) de su reglamento el asiento correcto sería:



Activo por impuesto de renta diferido

€300.000.00

(va en la parte de activos porque así lo especifica la norma)

y los trescientos mil colones salen de (1.000.000.00 * 30% tasa del impuesto).

Ingreso por impuesto de renta diferido

€300.000.00

Pérdida diferida

€1.000.000.00 (activo)

Pérdida diferida por amortizar

€1.000.000.00 (pasivo o patrimonio) cuenta informativa.

Como se puede observar en lo antes expuesto, las empresas [...]S.A. y [...] [...] debieron cumplir con la NIC 12 y con lo establecido en el artículo 8 inciso g) y 12 inciso i) de su reglamento, registrando la pérdida diferida, al cierre fiscal y contable del año 2019.

A la hora de declarar el beneficio o crédito en el segundo año se debe hacer el siguiente registro

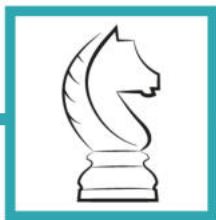
Pérdida diferida

€1.000.000.00

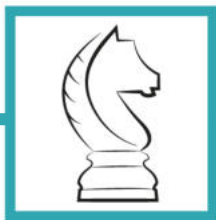
Pérdida diferida por amortizar

€1.000.000.00

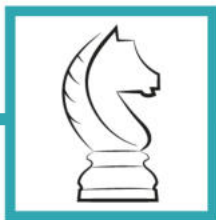
Dejando ambas cuentas en cero.



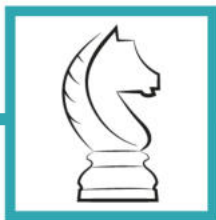
*Seguidamente, sobre la referencia que realiza el querellante de la NIC 8 llamada Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores. Si bien es cierto, la norma señala que debe entenderse errores de períodos anteriores como las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados o que razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros. La misma es aplicable para la contabilidad financiera. En el caso que nos ocupa, a pesar de que el debatiente insiste en que las empresas [...] S.A. y [...], realizaron el registro de la pérdida diferida por el método de la NIC 12, lo cierto es que incumplieron con la norma fiscal, la cual establece que dichas pérdidas se reconocerán siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas en el período del impuesto en que haya ocurrido. De tal forma, es evidente que las empresas con quien se fusionó su representada no registraron las pérdidas diferidas en el período 2019. Así las cosas, debe tener presente el quejoso, que las leyes fueron creadas para ser respetadas y cumplidas, en este caso los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que tienen posibilidad de gozar de algún beneficio fiscal, deben cumplir con sus deberes y obligaciones para hacerlo efectivo. Precizando, de todo lo expuesto, se comprueba que las pérdidas diferidas no fueron registradas por las empresas [...] S.A. y [...] [...] en el período que ocurrieron como lo exige la norma tributaria. No siendo real que técnicamente sea imposible dicho registro. Así las cosas y sobre la base de las consideraciones precedidas, sin que el gestionante haya aportado al debate elementos de juicio que modifiquen en nada lo resuelto previamente, la determinación que se cuestiona se encuentra ajustada en todo a derecho y es conforme al mérito en autos. Intitulado como: **B. Sobre la Ilegalidad del artículo 12 del RLISR.** Manifiesta el quejoso que, el numeral 12 del RLISR es una derivación de la potestad reglamentaria con que cuenta el Ministerio de Hacienda a partir de lo establecido en el numeral 140 de la*



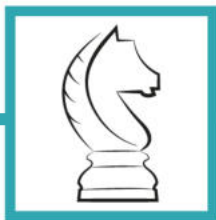
Constitución Política y 6 de la LGAP, para dictar actos administrativos con carácter general que constituye en una norma jurídica con eficacia inferior a la ley. En apoyo a su tesitura reproduce extracto de la sentencia de la Sala Constitucional 243-93 (sin más referencia). Asevera el promovente, que esta Dirección Tributaria en el acto combatido reconoce que la norma reglamentaria, amplían los presupuestos de hecho dispuestos en el artículo 8 inciso g) de la LISR, para lo que transcribe los de su interés. Así mismo, lo dispuesto a nivel reglamentario en el artículo 12 inciso i) es una ampliación del contenido del canon 8 inciso g), confirmando la tesis de su representada, que el reglamento es un acto administrativo susceptible de crear, modificar y extinguir derechos y obligaciones, en el tanto cumpla con la función de subordinación y complemento de la norma de rango legal. Como sustento a su tesis, reproduce extractos de las sentencias, del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, número 73-2016 (sin más referencia) y del Tribunal Constitucional N°3410-1992 y N°243-1993 (sin más precisión). Continúa manifiesta el litigante que el reglamento se encuentra impedido para regular contenido no contemplado en la norma. Adjunta, extracto de su interés de la tesis de Derecho Administrativo, tomo I, Editorial Stradtman, S.A., 1998, p. 250 del jurista costarricense Eduardo Ortiz. Lo anterior para decir, que se tiene por acreditado que el reglamento amplía las condiciones dispuestas en el artículo 8 inciso g), resultando el artículo 12 inciso i) resulta ilegal. Sobre las defensas esbozadas, esta representación es enfática en manifestarle, que no comparte su tesis de que artículo 12 inciso i) del RISR resulta ilegal. Como ya se le expuso en líneas arriba, los reglamentos son una serie de instrucciones o normativas que se utilizan para evitar la subjetividad en los procesos, surgiendo como estrategia de apoyo para la correcta aplicación y uso de la Ley. De tal manera, es importante que tenga presente el recurrente que el reglamento de la ley es el producto del ejercicio de la potestad reglamentaria que emana nuestra Constitución Política, siendo que el reglamento funciona como instrucción para la claridad del administrado. Es evidente entonces que el numeral 12 inciso i) del reglamento no varía en nada lo



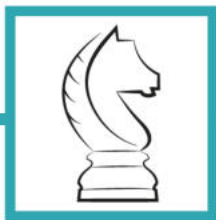
establecido en el numeral 8 inciso g) los cuales se transcriben nuevamente para su lectura atenta: “Artículo 8 Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: g) Cuando en un período fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco períodos. Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se registrarán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción. El estado no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre impuesto.” Reglamento. Artículo 12 Costos y Gastos deducibles. “Inciso i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos. El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente. En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los



plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumuladas ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.” Como se comprende de la lectura de ambos numerales, lo establecido en el artículo 12 inciso i) del reglamento, en ningún momento contradice lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR, al contrario, dirige para lo correcta aplicación de lo instituido, explicando que se debe aplicar el máximo posible del beneficio en cada año sin que supere el 100%, y que debe ser registrada en el período en que ocurre, no siendo esto último un trato diferente a los registros contables de ingresos y gastos, por lo demás, y de lo que se intuye de la lectura, se reitera lo dicho en el numeral 8 LISR. No llevando razón el oponente cuando arguye que el reglamento es ilegal porque impone una condición de imposible cumplimiento técnico que contradice la ley. Así mismo, se debe tener presente que el período del impuesto es anual, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, según se establece en el numeral 4 de la LISR. En igual sentido, debe de tener en cuenta el objetante, cuando, ocurre el hecho generador, siendo el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Por lo tanto, el hecho generador de dichas pérdidas se dio el 31 de diciembre 2019, al cierre del período fiscal. De acuerdo con los razonamientos esbozados no resulta de recibo lo acotado en este extremo. Bajo la titulación **C. Origen de las pérdidas.** Señala el litigante que, se tuvo por demostrado en el procedimiento y la propia resolución determinativa el origen de las pérdidas de las empresas absorbidas. **i. [...] S.A.** Explica, la actividad a la que se dedicaba la empresa denominada [...], la cual abrió sus puertas al público en diciembre 2018, al cierre fiscal del 2019, la empresa había operado únicamente un año, siendo imposible que recuperara la inversión realizada para su apertura, generándose pérdidas fiscales, para el período 2020 la pandemia por Covid19 afectó directamente el negocio, al emitirse la declaratoria de orden sanitaria de cierre de establecimientos de comercio no esenciales en todo el

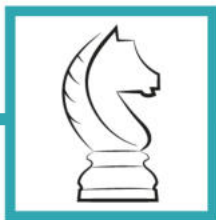


*país. Adjunta copia de la orden sanitaria. Finaliza expresando que, al prolongarse el cierre del establecimiento, llevo al negocio a su cierre inevitable, al ser reciente su apertura y no se contaba con fondos que le permitiera subsistir. De la tal manera, afirma que las pérdidas son reales efectivamente generadas y derivadas de la actividad económica de la empresa, satisfaciéndose los requisitos esenciales para su reconocimiento. Seguidamente sobre **ii [...] [...] S.A.** era una empresa agrícola que cuyo propósito era desarrollar [...] que contribuyeran a la regeneración natural del planeta generando valor económico, social y ambiental de manera sostenible, la empresa tenía sembrados diferentes especies de árboles, tales como: Melina, Teca, Pilón, Cebo, Botarrama, Cristóbal, Ojoche, Laurel, Almendro de montaña, Pino y Corteza Amarilla. En tal sentido, se debe tomar en cuenta que el periodo de crecimiento (ciclo productivo) de tales especies es lento y pueden identificarse periodos de diez a treinta años, con lo cual el retorno de la inversión es de largo plazo y por tanto generó pérdidas, generándose los requisitos normativos y documentales que acreditan la existencia de pérdidas, aseverando que cualquier rechazo de estas es improcedente e ilegal. Con respecto a lo expresado en líneas precursoras, debe tener presente el objetante que el motivo que ha llevado a la presente litis, es que, las empresas [...]S.A. y [...] [...] S.A ambas absorbidas por su representada no contabilizaron las pérdidas diferidas en el ejercicio fiscal 2019 sino hasta el 31/01/2020, antes de la fusión (periodo fiscal 2020), incumpliendo con el precepto establecido en el artículo 8, inciso g) de la ley del impuesto sobre la renta, así como el artículo 12 párrafo tercero del inciso i) de su reglamento, en el que se estipula que el derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido. Asimismo, ha sido comprobable en la prueba que consta en el expediente (Ver folio N°359, disco compacto CD folio N°374). que su representada, manifestó tener claridad que las pérdidas obtenidas por una empresa deben contabilizarse como pérdidas diferidas, ya que indicó, que el artículo 8 de la Ley del*



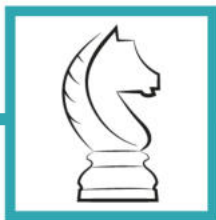
Impuesto sobre la Renta, impone como única condición que las pérdidas estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. De igual manera, en escrito que consta en folio N°153 reverso también su representada manifestó tener claridad que, para poder deducir las pérdidas, éstas deben estar registradas en la contabilidad como pérdidas diferidas en el periodo en que ocurrieron. Para demostrar las pérdidas y su correspondiente registro, [...] aportó certificación de Contador Público Autorizado (ver folio N°362 y N°363). De dicha certificación comprueba este despacho lo siguiente: a) Las empresas [...] S.A y [...] [...] S.A, generaron pérdida en el periodo fiscal 2019. Pero estas pérdidas no fueron contabilizadas en dicho periodo, sino que fueron contabilizadas antes de la fusión, en el periodo inmediato posterior (periodo fiscal 2020), como se demuestra en los registros auxiliares. b) Se confirma que las empresas absorbidas registraron el 30% del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al periodo fiscal 2019, mediante asientos contables en otro periodo fiscal, enero 2020. Así las cosas, se comprueba que el recurrente se aplicó como gasto deducible pérdidas diferidas que provienen de las empresa absorbidas las cuales incumplieron con el registro que establece el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el inciso i) del artículo 12 de su Reglamento. Con soporte en lo expresado esta representación considera que los argumentos esbozados por el inconforme resultan a todas luces improcedentes por lo que se refrenda la determinación". (Archivo Digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 141 a 154).-

III.- ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE. Expone la recurrente en su escrito de apelación los siguientes argumentos de interés: **"1: NULIDAD ABSOLUTA DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO POR HABERSE CONCEDIDO UN PLAZO INDEBIDO DE IMPUGNACION AL TRASLADO DE CARGOS Y OBSERVACIONES No, MH-DGT-EXP-DGCN-SF-PD-26-2022-06-41-03 En el Traslado de Cargos y Observaciones No. MH-DGT-EXP-DGCN-SE-PD-26-2022-06-41-03 la Administración Tributaria otorga mi**

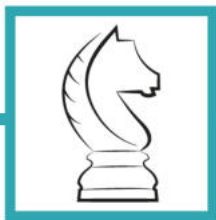


representada un plazo de diez (10) días hábiles para impugnarlo, y no treinta (30) como dispone la ley, según se demuestra a continuación: (...) Nótese como es claro que la Administración le confirió a mi representada el plazo de diez (10) días hábiles que establece el artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributaria para que impugnase el Traslados de Cargos y Observaciones emitido en el marco de la fiscalización del impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2020. A este respecto, el citado numeral 162 dispone:

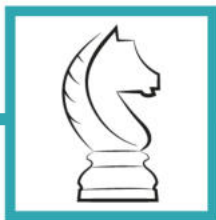
*(...) Cabe destacar que, el nacimiento y contenido de dicha norma es producto de la potestad que el inciso 3) del artículo 140 de la Constitución Política le otorga al Poder Ejecutivo, sea la facultad de reglamentar las leyes que emanen de la Asamblea Legislativa. En el caso concreto, se trata del Decreto Ejecutiva No. 38277-H del 7 de marzo del 2014 denominado “Reglamento de Procedimiento Tributario”, el cual, de acuerdo con su considerando 1, tiene como objetivo facilitar la aplicación y desarrollar el contenido de las disposiciones del Código de Normas v Procedimientos Tributarios. Así las cosas, es necesario aclarar que el “reglamento” se constituye en un acto administrativo susceptible de crear, modificar y extinguir derechos y obligaciones, en el tanto cumpla una función de **subordinación y complemento de la norma de rango legal**, situación que supone la existencia previa de ley. Por consiguiente, los reglamentos ejecutivos, como ocurre en el caso del “Reglamento de Procedimiento Tributarios”, son normas secundarias que precisan y regulan los supuestos que estipula determinado texto legal. En ese orden de ideas, el Tribunal Contencioso Administrativo ha indicado: “**Tratándose de los reglamentos ejecutivos**, es característica propia y esencial quien se distinguen por ser normas secundaria, en tanto **están subordinados por entero a la ley**, y a que no se producen más que en los ámbitos que ésta le permite, y **no pueden dejar sin efecto los preceptos legales, contradecirlos, así como tampoco suplir a la Ley, produciendo un determinado efecto no querido por el legislador, o establecer un contenido no***



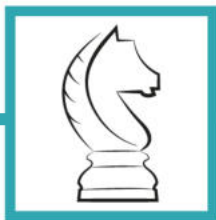
contemplado en la norma que reglamenta (..)" (El resaltado no pertenece al original). Dicha tesis ha sido ampliamente reconocida por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, al precisar que 1a Administración se encuentra impedida para ejercer potestades más allá de las concedidas por ley. A modo de referencia, por Sentencia No. 3410-1992 ese Tribunal Constitucional concluyó: "XX- En el Derecho Público, **el reglamento** (v cada uno de los decretos aquí involucradas, en tanto disposiciones de carácter general tienen esa naturaleza) es **complementario de la ley hace otra cosa que ejecutara y por eso se le reconoce como norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria.** Si en virtud de la norma principio de legalidad, según queda expuesto en el Considerando VI anterior, la Administración no puede ejercitar más potestades que las que han sido expresamente concedidas {..}" (El resaltado no pertenece al original). Similar razonamiento reitera dicho Tribunal un año después en su Sentencia No. 243-1993, al concluir que: "La potestad reglamentaria es la atribución constitucional otorgada a la Administración, que constituye el poder de contribuir a la formación del ordenamiento jurídico, mediante la creación de normas escritas artículo 140 incisos 3 y 18 de la Constitución Política). La particularidad del reglamento es precisamente el ser una norma secundaria v complementaria, a la vez, de la ley cuya esencia es su carácter cercano (solo limitada por la propia Constitución), en su creación del Derecho. Como bien lo resalta la más calificada doctrina del Derecho Administrativo, la **sumisión del Reglamento a la Ley es absoluta**, en varios sentidos: no se produce más que en las ámbitos que la ley norma que se reglamenta. El ordenamiento jurídico administrativo tiene un orden jurídico, al que deben sujetarse todos los órganos del Estado en función del llamado principio de legalidad o lo que es lo mismo, que a ninguno de ellos le está permitido alterar arbitrariamente esa escala jerárquica, que en nuestro caso, ha sido recogida por el artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública." (El resaltado no pertenece al original). Para el análisis del asunto concreto, vale enfatizar en el siguiente presupuesto: **el reglamento se encuentra impedido para regular el contenido no**



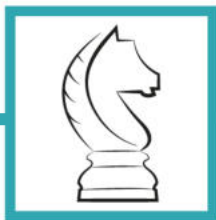
contemplado en la norma que pretende desarrollar. Sobre el particular, en su Tesis de Derecho. Sobre el particular en la Tesis de Derecho Administrativo el jurista costarricense Eduardo Ortiz sostuvo que el reglamento ejecutivo no puede: **complicar las modos de adquisición de los derechos cuyos supuestos se hallan precisamente regulados por ley**; ii. suprimir el todo o parte del contenido de un derecho creado por ley; iii. imponer deberes que la ley no impone, o aumentar el número de obligaciones o sujeciones que los deberes legales contienen; iv} complicar los modos de nacimientos de esos deberes agregando nuevos requisitos que la ley no contiene (...)" (El resaltado no pertenece al original). En el caso bajo examen, al momento de emitir el artículo 162 del Reglamento Procedimiento Tributario el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, **regula contenido no contemplado en el Código de Normas v Procedimientos Tributarios** (en adelante "CNPT") y dispuso que el plazo para impugnar el Traslado de Cargos y Observaciones que se emite en el marco de un procedimiento determinativo es de diez (10) días hábiles. Lo anterior contradice el artículo 144 del CNPT, que en lo conducente establece: (...). Es necesario aclarar que el numeral 145 del CNPT contempla que el sujeto fiscalizado dispone de un plazo de treinta días hábiles para interponer recurso de revocatoria contra el Acto de Liquidación de Oficio (ALO), sin embargo, en virtud de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 (versión Ley No. 9069) por Sentencia No. 12496-2016, debe entenderse que el ALO corresponde en realidad a la Resolución Determinativa. En relación con lo anterior, este Tribunal ha indicado: A partir de la promulgación de la Ley 9069 del 10 de setiembre del 2012, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria dio un giro radical que luego fue enderezado por la resolución de la Sala Constitucional No.12496-2016 que anulo el artículo 144 reformado por la Ley 9069 y puso en vigencia la redacción de dicho artículo antes de la reforma, que terminó significado el regreso a la emisión del Traslado de Observaciones y Cargos v la resolución determinativa. Esto es importante mencionarlo, pues hay un desfase entre el artículo 144 y los **artículos 145 y 146 que no fueron afectados por la**



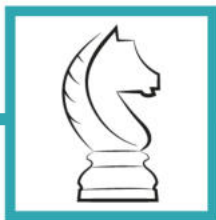
resolución de la Sala Constitucional y tampoco se ha promovido un proyecto de ley para concordarlos y que, entonces, tenga una redacción congruente con el procedimiento determinativo; esto fue advertido por la Sala Constitucional y obligó tanto a la Administración Tributaria como al presente Tribunal, a realizar una interpretación armónica de las normas actuales y el regreso al artículo 144 anterior a la reforma introducida por la citada Ley. Bajo esa tesitura, cuando los artículos 145 y 146 hacen referencia al Acto de Liquidación (contenido en el derogado artículo 144 (El resaltado no pertenece al original). Corolario de lo anterior, esta representación considera que el plazo de 10 días hábiles otorgado a mi representada para impugnar Traslado de Cargos y Observaciones es a todas luces ilegal por contradecir los ordinales 144 y 145 del CNPT que contemplan un plazo mayor para ejercer el derecho de defensa. Al habersele concedido a mi representada un plazo de diez (10) días hábiles para impugnar el Traslado de Cargos emitido en el procedimiento determinativo, indudablemente significa haberla colocado en un estado de indefensión, pues con ello se redujo el plazo para presentar argumentos y pruebas en contra de los ajustes fiscales comunicados. La transgresión al ordenamiento jurídico ocurre principalmente por dos motivos: (a) violación a la jerarquía de las normas, toda vez que se superpone una norma de rango inferior, como lo es el artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sobre los artículos 144 y 145 del CNPT, que son parte de una ley y responden a la voluntad del legislador; (b) se limita el derecho de defensa para formular alegatos y presentar pruebas. Es importante apuntar que la tesis hasta ahora expuesta ha sido recientemente validada por este Tribunal Fiscal Administrativo, que en un caso de similar naturaleza expuso: “(...) **los miembros de este Tribunal no pueden aplicar ni permitir la aplicación por parte de la Administración Tributaria, de decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarios a la ley, como es el caso del artículo 162 del Decreto 38277-H Reglamento de Procedimiento Tributario (...) Cabe recordar que la jurisprudencia administrativa y jurisdiccional han sido contestes en que**



procede **la nulidad cuando se ha producido un estado de indefensión al administrado, el cual en el caso concreto se traduce en la imposibilidad material de aportar oportunamente la prueba y ejercer correctamente su derecho de defensa**, puesto que tal y como lo arguye la recurrente; que la Administración Tributaria contra las normas de rango legal aplicables otorgaron un plazo de 10 días hábiles para interponer reclame contra el traslado de cargos y observaciones y no de 30 días como procede en aplicación directa del artículo 144y 145 CNPT. Por lo expuesto, esta Sala de acuerdo a lo establecido en los artículos 144, 145, 146, 164, 171, 176 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, **es del criterio que debe declararse la nulidad del Traslado de Cargos v Observaciones No.DGCN-SF-PD-9-2021-16-41-03** del 18 de noviembre del dos mil veintiuno, notificado por medio de correo electrónico el día 24 de noviembre de 2021, **únicamente en cuanto al plazo de 10 días concedido para su impugnación. Proceda o Administración Tributaria, a notificar el Traslado de cargos respectivo, concediéndole al administrado el plazo de 30 días hábiles. para su impugnación**" (El resaltado no pertenece al original). Así las cosas, acotar el plazo para impugnar el traslado de cargos constituye una flagrante infracción al derecho de defensa, pues se limita el derecho de desarrollar la teoría del caso presentar pruebas previo a la emisión del acto final. Por lo que con fundamento en el artículo 188 del CNPT, que dispone que causara nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación al ordenamiento jurídico, se solicita la nulidad de las Traslado de Cargos y Observaciones y demás que de este dependa. **II- SOBRE EL FONDO: DE LA ILEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVO DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO. IMPROCEDENCIA DEL AJUSTE DENOMINADO "GASTOS IMPROCEDENTES POR CONCEPTO DE PERDIDAS DIFERIDAS. I-ANTECEDENTES: [...], S.A. (en adelante [...]) anteriormente denominada [...], S.A., era una sociedad desarrolladora de locales comerciales. De esta manera, en el 2008 la Compañía comenzó**

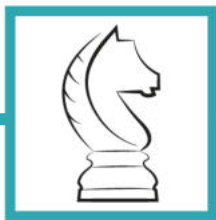


*a abordar nuevos panoramas como una empresa multinegocios con el fin de consolidarse y operar en distintas industrias y geográficas. De esta manera, [...], S.A. (actualmente [...]) continua con el alquiler de locales comerciales a [...] S.R.L. (anteriormente S.A.) lo que se consolido como una de sus principales líneas de negocio. Además, desarrollo nuevos proyectos tales como construir, alquilar y vender proyectos inmobiliarios, tanto para fines comerciales, como residenciales y de oficinas. En el año 2020 (objeto de la fiscalización), derivado de la crisis provocada por la pandemia del COVID-19 (hecho público y notorio), la empresa debió efectuar una serie de reestructuraciones con el fin hacer más eficaces sus recursos. En esta línea, el periodo 2020 fue completamente atípico, toda vez que la crisis sanitaria mundial provocada por el COVID-19 afecta la forma de vivir, trabajar y de hacer negocios. La mayoría de las empresas vieron afectadas sus operaciones lo que implican una baja importante en sus ingresos y rentabilidad. De esta forma, mi representada y el Grupo Económico a que pertenece, para poder sobrevivir debieron realizar una revisión exhaustiva de las estrategias de negocio e implementar una serie de cambios en sus operaciones. Así las cosas, para este periodo 2020, producto del panorama mundial mi representada vio una caída de sus ingresos por alquiler. Esto provoca que se hicieron ajustes como la forma de organización, el funcionamiento diario (reducción de costos), y se ejecutaran varias estrategias para tratar de minimizar los efectos negativos en los ingresos. Además, el Grupo económico se vio afectado, lo que provocó que la reorganización incluyera dos procesos de fusión por absorción de otras empresas con mi representada (ver folios 152 a 156 del expediente determinativo). Cabe destacar que, si bien el proceso de fiscalización fue seguido por la Administración Tributaria contra mi representada, el ajuste efectuado en el gasto por pérdidas diferidas que aquí se discute, se origina en dos sociedades que fueron absorbidas por mi representada, a saber: **1- [...]S.A.** ([...]): el 21 de julio de 2020 se fusionó dicha sociedad con mi representada prevaleciendo [...], S.A. (hoy [...]) quien se hizo cargo de todas las operaciones y responsabilidades. Cabe destacar que [...], S.A. era una*

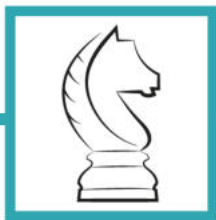


empresa dedicada al entretenimiento infantil con declaratoria turística otorgada por el Instituto Costarricense de Turismo. Fue creada para construir, desarrollar y operar en el centro comercial Oxígeno, el parque de entretenimiento denominado [...], en el cual se podían encontrar diferentes ambientes tales como un banco, pastelería, farmacia, estación de bomberos (entre otros), a manera de ejemplo véase las siguientes imágenes: (ver archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 170). El parque temático abrió sus puertas al público el 12 de diciembre de 2018, lo que requirió una inversión inicial fuerte. El periodo fiscal 2019 fue su primer año de operaciones, por lo que era completamente normal que se le imposibilitara recuperar la inversión inicial realizada para la apertura del parque, lo que genera las pérdidas fiscales de la Compañía. Sumado a lo anterior, y pese a pronosticarse un aumento significativo en las ventas y promoción de la empresa en su segundo año de operaciones, a saber, el 2020; en marzo del 2020 [...] recibió la orden sanitaria de cierre de establecimiento No. MS-0066-2020 por parte del Gobierno de Costa Rica a partir de la declaratoria de emergencia nacional provocada por la pandemia del COVID 19, según Derecho Ejecutivo No. 42227. (ver archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 171). De esta forma se impidió al parque operar desde marzo 2020 hasta diciembre del 2021 cuando se empezó con la política de apertura de actividades y eventos culturales de forma controlada y restringida con aforo limitado. Tales cierres resultaron devastadores en actividades como la desarrollada por [...], por lo que ante la incertidumbre se debieron adoptar decisiones imprescindibles, tales como:

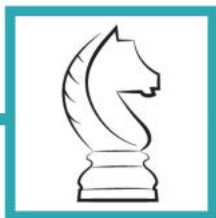
1. **Suspensión de contratos laborales:** permanecieron como colaboradores únicamente aquellas personas que se consideraban clave para una futura apertura.
2. **Despido de trabajadores:** Esta decisión se implementó desde junio 2020 al no vislumbrarse la posibilidad de desarrollar la actividad en un plazo próximo (<https://www.crhoy.com/economia/despiden-a-98-trabajadores-por-cierre-de-> [...])
3. **Terminación de contratos con proveedores**
4. **Disminución de gastos.**
5. **Renegociación de alquiler:** Se negocia el no pago del alquiler y tarifas de operación.



6. **Se negocio congelamiento en pape de intereses:** Se negocia con BAC San José el congelamiento de intereses y principal del préstamo. 7. **Negociación con franquicia [...]** **México:** se negocia un 25% de descuento en el pago de regalías. Estas medidas se tomaron debido a que la generación de ingresos era nula, porque la Compañía no tenía el dinero suficiente para afrontar sus obligaciones comerciales, máxime que la apertura del parque había sido muy reciente (diciembre 2018), no había permitido ni siquiera la recuperación de la inversión inicial. Para lo que interesa en el presente asunto, esta sociedad tuvo pérdidas fiscales en el año 2019 que, conforme a la normativa que regula la materia, eran susceptibles de ser diferidas en los tres periodos fiscales siguientes, de forma tal que tales pérdidas fueron debidamente registradas por [...], por lo que, al ser posteriormente absorbida, conforme al artículo 224 del Código de Comercio, fueron a su vez registradas y finalmente reconocidas como gasto deducible en el 2020 por mi representada. En consecuencia, nos encontramos ante pérdidas reales efectivamente generadas o derivadas de la actividad económica de la empresa, satisfaciéndose con ello, las requisitos esenciales para su reconocimiento. Además de haberse registra de el impuesto diferido conforme a la normativa fiscal lo cual se comprueba en el CD a folio 374, carpeta "información aportada 9-5-2023" archive Excel "Requerimiento 10121163 2. [...]" **S.A.:** El 16 de setiembre de 2020, se fusiona dicha sociedad con mi representada prevaleciendo [...], S.A. (hoy [...]) quien se hizo cargo de todas las operaciones y responsabilidades. La sociedad [...], S.A, era una empresa agrícola que operaba con el propósito de construir [...] que contribuyan a la regeneración natural del planeta generando valor económico, social y ambiental de manera sostenible. Es decir, se dedicaba a proyectos ambientales, específicamente a reforestación que, de manera sostenible con la naturaleza, comercializaba madera y vendía certificados de carbono. Para alcanzar este propósito, operaba más de 3.500 hectóreas ubicadas en áreas de particular importancia biológica en Costa Rica. Debido a la naturaleza de su giro comercial la empresa tuvo pérdidas en el periodo fiscal 2019, toda vez que dicha



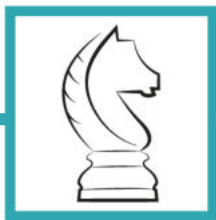
Compañía tenía sembrados diferentes especies de árboles, tales como: melina, teca, pilón, botarrama, Cristóbal, ojoche, laurel, almendro de montaña, pino y corteza amarilla. El periodo de crecimiento de la mayoría de estas especies (ciclo productivo) es lento y pueden identificarse incluso de hasta 10 a 30 años, con lo cual el retorno de la inversión inicial es a largo plazo y, por tanto, es normal y razonable que la Compañía genere perdidas en periodos donde los árboles están en crecimiento, tal y como lo fue el 2019. Debido a que en dicho año se generó una pérdida fiscal que conforme a la Ley podía ser diferida en periodos siguientes, [...], S.A. registro contablemente tal pérdida y posteriormente, mi representada una vez realizada la fusión, las registra contablemente y declara como deducible dicha pérdida fiscal. Además de haberse registrado el impuesto diferido conforme a la normativa fiscal lo cual se comprueba en el CD a folio 374, carpeta "información aportada 9-5-2023" archivo Excel "Requerimiento 10121103. De esta forma, para el periodo fiscalizado (2020), las operaciones sustantivas de [...], S.A. (actualmente [...]) se concentraban en: . Alquiler de locales comerciales. Servicios administrativos. Compra y venta de propiedades. Actividades de edu-entretenimiento (parque infantil [...]), s Actividades agropecuarias. ([...]). Actualmente la empresa está enfocada en la operación y desarrollo inmobiliario, así como las actividades agropecuarias tales como venta de madera y ganado, cacao, carbón y conservación de [...]. Los anteriores antecedentes no son controvertidos ya que incluso son aceptados por la Administración en el Traslado de Cargos No. HM-DGT-EXP-DGCN-SF-PD-26-2022-06-41-03 (ver folios 416 vuelto a 417 vuelto del expediente determinativo).



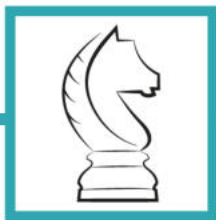
Detalle de las fusiones (ver folio N°29)

Sociedad	Cedula juridica	Tipo	Fecha	Prevalece
[REDACTED]	3 [REDACTED]	Absorción	21-07-2020	[REDACTED]
[REDACTED] S.A.	3 [REDACTED]		16-09-2020	[REDACTED] S.A. 3-10 [REDACTED]

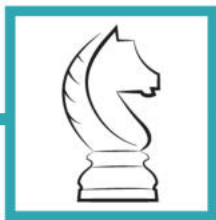
La información indicada anteriormente, también consta en el libro legal de Registro de Asamblea de Socios, acta número diecisiete del 04/06/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...]S.A (ver folio N°61 del expediente determinativo), y acta número veintiuno del 21/07/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...] S.A (ver folio N°66 y N°67 del expediente determinativo). Aclarado lo anterior, resulta necesario entrar a analizar la procedencia de las pérdidas fiscales diferidas declaradas por mi representada en el periodo fiscal 2020 y originadas y registradas en las sociedades fusionadas en el periodo 2019. **SOERE LA PROCEDENCIA DE LAS PERDIDAS FISCALES DIFERIDAS** Mi representada declaré como deducible en la casilla 44 de la declaración D101 del periodo fiscal 2020 el monto de \$2.007.815.593,00; dicha suma se derivó de las pérdidas fiscales diferidas obtenidas por las empresas absorbidas [...], S.A. ([...]) y [...] [...], S.A, en el periodo fiscal 2019. En primer término, con el fin de comprender de una mejor manera la teoría del caso de mi representada, resulta necesario referirnos a qué se considera como una **pérdida fiscal**, la posibilidad de diferiría en años siguientes y el tratamiento que le da la Ley de Impuesto sobre la renta (en adelante LISR). En esta línea, es preciso recordar que cuando un contribuyente realiza la declaración del impuesto sobre la renta de su contabilidad va a incluir los ingresos gravables y los gastos deducibles y excluir los ingresos no gravables y los gastos no deducibles, de esta forma va a obtener una renta neta, la cual constituirá la renta imponible sobre la cual aplicará la cuota correspondiente y obtendrá el impuesto a pagar, En este sentido el artículo 7 de la LISR



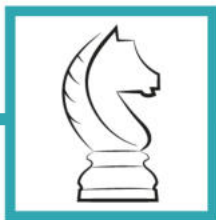
dispone: *ARTICULO 7º.- Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas. Las pérdidas fiscales o imponibles son precisamente aquellas que se generan cuando la renta neta que se incluye en la declaración es negativa. En otras palabras, las pérdidas fiscales se generan cuando en la declaración del impuesto sobre la renta los gastos deducibles son superiores a los ingresos gravables. (ver archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 175). Lo anterior implica que si se aplica la tarifa del impuesto {ejemplo 309%} a una renta neta negativa el impuesto a pagar también sería negativo. La Ley no permite que un “impuesto negativo” sea pagado a favor del contribuyente por el Ministerio de Hacienda, sino que lo que se contempla precisamente es que las pérdidas fiscales obtenidas en un determinado periodo puedan aplicarse o diferirse en los siguientes periodos fiscales. Así, el Legislador confirió el derecho a los contribuyentes de deducirse las pérdidas fiscales obtenidas, hasta por el plazo de 3 años (o 5 para el caso de las empresas agrícolas) según se puede constatar en el artículo 8 inciso g) de la LISR, que establece: “(...) g) **Cuando en un periodo fiscal una empresa obtenga pérdidas**, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes periodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco periodos. (...) Administración Tributaria **y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas**. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción. El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al*



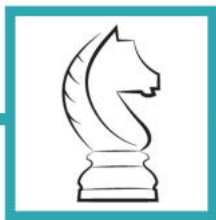
contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto. (...)"(lo resaltado no pertenece al original). De lo anterior, es claro que las únicas pérdidas que son posibles de diferir en varios periodos son las **pérdidas fiscales o imponibles**. Se hace esta aclaración toda vez que las pérdidas fiscales pueden ser diferentes a las pérdidas financieras que están registradas en la contabilidad de las empresas conforme a la normativa contable, la cual no necesariamente coincide con la normativa fiscal. Sobre el particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 12) define la ganancia o pérdida fiscal de la siguiente manera: "Ganancia fiscal {(pérdida fiscal)} es la ganancia {(pérdida)} de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias". Nótese que la pérdida fiscal se obtiene una vez que se ha obtenido la renta imponible. Para obtener la renta imponible, los contribuyentes deben realizar una **conciliación fiscal**, puesto que el resultado financiero de una Compañía varía del resultado fiscal, La conciliación fiscal permite ajustar este resultado contable y financiero, sumando o restando las partidas de ingresos y gastos que la normativa tributaria permite. Así, por ejemplo, una empresa conforme a la normativa contable puede incluir como un gasto una determinada erogación, que la normativa fiscal no permita deducirla del impuesto sobre la renta. De forma tal que, en la conciliación fiscal el gasto registrado, se pasará como un gasto no deducible. Cabe destacar que el artículo 7 de la Constitución Política consagra el Principio de Jerarquía de Normas, en virtud del cual la Ley del Impuesto sobre la Renta y en segundo nivel el Reglamento, ostentan un nivel jerárquico superior y, por tanto, prevalecen respecto de lo que ordenen para efectos contables las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas por el Colegio de Contadores. Dicho principio constitucional fue incorporado en el artículo 2 del CNPT, así como en el Reglamento del Procedimiento Tributario, el cual en su artículo 1 dispone que las autoridades fiscales deben enmarcar sus actuaciones al precepto constitucional señalado. Al respecto, el artículo 1 del referido Reglamento establece: "Artículo 1 - Marco normativo. Las facultades, funciones y



actividades que ofrecen las autoridades tributarias están enmarcadas por: a) La Constitución Política. b) Los tratados internacionales. c) Las leyes sustantivas y formales en materia tributaria. d) Los reglamentos y decretos ejecutivos emitidos por el Poder Ejecutivo. e) Las resoluciones y directrices generales emitidas por la Administración Tributaria. f) Los pronunciamientos vinculantes de la Procuraduría General de la Republica. g) Otras disposiciones relativas a otras ramas del derecho de aplicación supletoria". Por su parte el artículo 128 del CNPT establece la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole, cumpliendo con los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en adelante CCPCR, **siempre que esta última no supongan oposiciones a la leyes tributarias y en caso de conflicto entre ellas, para fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en la normativa tributaria.** Por lo anterior, el Legislador estableció una prevalencia al momento de declarar de la normativa fiscal sobre la normativa contable, no obstante, se reconoce que la contabilidad de los contribuyentes debe realizarse con arreglo a las normas internacionales de contabilidad. De esta manera, al existir posibles diferencias entre la norma contable y 1a norma fiscal, el artículo 51 de la LISR en concordancia con el artículo 57 de su Reglamento vigentes al momento de los hechos, establecían que la base de cálculo del impuesto sobre la renta son los estados financieros de la Compañía, salvo los ajustes fiscales contenidos dentro del ordenamiento jurídico los cuales deberán adicionarse mediante un proceso de **conciliación fiscal**. Al respecto, dispone el numeral 51 LISR: "Las disposiciones de esta Ley, **que afecten la contabilidad de los contribuyentes, tienen el carácter de ajustes a los resultados mostrados por aquella, necesarios para determinar la renta imponible; pero, no son principios de contabilidad a que deban sujetarse** La Administración Tributaria prescribirá los registros que requiera para llevar, en cuentas de memorándum, los ajustes señalados en



este párrafo" (El resaltado no pertenece al original). Aún de manera más clara, el artículo 57 del RLISR señala que: "El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio legare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina "utilidad neta del periodo: **Para obtener la "renta imponible" del periodo, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del periodo el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles** Tales ajustes se registran aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido" (El resaltado no pertenece al original). De lo expuesto, es evidente que nuestro ordenamiento jurídico anticipa la prevalencia de la Ley fiscal sobre la normativa contable cuando existan diferencias entre ambas, tema que debe ser solucionado mediante la **conciliación fiscal**, mecanismo por el cual los contribuyentes adecuan su contabilidad a las disposiciones que establece la normativa tributaria. Los estados financieros de las empresas son preparados con base en la normativa y lineamientos contenidos en fas NIC y NIIF (normativa contable), por lo que pueden mostrar diferencias con la declaración del impuesto sobre la renta, pues esta última se elabora con fundamento en la normativa fiscal. Estas diferencias comentadas entre ambas normativas se resuelven por medio de la conciliación fiscal. Por lo anterior, es claro que el sistema contable debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad, de forma tal que {a contabilidad debe ser llevada desde el punto de vista financiero (lo cual puede diferir del fiscal en cuanto a los gastos deducibles e ingresos gravables), por ello resulta necesario realizar dicha conciliación, para que la contabilidad pueda ajustarse a la normativa tributaria. En esta línea, para obtener la renta imponible (sea negativa o positiva), se debe hacer la conciliación fiscal, restando de la utilidad neta del periodo, el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles, Con ello, se reconoce precisamente que las exigencias normativas (por ejemplo, la NIC 12) son



de naturaleza financiera que debe conducirse un proceso conciliatorio para arribar a la base fiscal. El efecto de la conciliación fiscal podría derivar en una variación entre la utilidad contable y 1a utilidad fiscal. De esta manera, como resultado de la conciliación se podría obtener 4 tipos de resultados: (ver archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 179). Lo expuesto, lleva a concluir que, para poder preparar la conciliación fiscal la contabilidad debe de estar completa, va que se debe incluir todas las partidas contables para que técnicamente esté correcta. Además, hasta que no se haya preparado la conciliación fiscal final no es posible tener certeza si hay una pérdida o ganancia fiscal. Por tanto no es técnicamente posible y en especial para empresas con un volumen significativo de transacciones, registrar una pérdida fiscal antes de que termine dicho periodo fiscal, Además, para el registro del impuesto diferido que requiere la normativa, el cual corresponde al "impuesto negativo" o lo que es lo mismo la aplicación de la cuota cuando la renta imponible es negativa, se requiere tener certeza del monto de pérdida fiscal (no financiera) sobre el cual precisamente determinar dicho impuesto diferido. Es importante aclarar que, el impuesto diferido es diferente a la pérdida fiscal diferida, pues la pérdida corresponde a la diferencia negativa entre ingresos gravables y gastos deducibles, mientras que el impuesto diferido es a aplicación de la tarifa del impuesto (ejemplo 30%) al monto de la pérdida diferida. La normativa contable establece la obligación de registrar el impuesto diferido. En un ejemplo:- Si los ingresos gravables son de 100 - Los gastos deducibles son de 150. - La pérdida fiscal a diferir es de 50 (100 -150). - El impuesto diferido aplicando la tarifa del 30% es de 15 (30% de 50). Aclarado lo anterior, es importante insistir en que la pérdida fiscal únicamente se puede conocer cuando se realice la conciliación fiscal, la cual se puede hacer hasta que la contabilidad de un periodo este completa {temporalmente cuando ya ha finalizado el periodo fiscal, por lo que lo técnica y razonablemente correcto es que el registro de esa pérdida no puede ser incluido dentro del mismo período fiscal cuya contabilidad ya cerró. Cabe insistir que el artículo 8 incise g) de LISR solamente establece como requisito para la



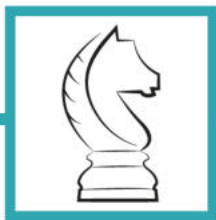
deducibilidad que las pérdidas fiscales se encuentren debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas sin imponer ningún tipo de límite temporal para su registro, pues de la simple lectura del numeral es posible determinar que proceden cuando: 1. Las pérdidas se aceptan como deducción en los tres periodos siguientes a su generación en el tanto sean reales (5 para el caso de las agrícolas). Situación que como ha quedado evidenciado, fue comprobada por la Administración Tributaria, por lo que se tiene como hecho no controvertido. 2. La Administración Tributaria aceptara las pérdidas siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas, situación que satisface mi representada. De esta forma, para el caso de las empresas fusionadas con mi representada, al momento de realizar su conciliación fiscal del periodo 2019, el resultado dio negativo, lo cual implica que tuvieron una pérdida fiscal en dicho periodo y por tanto podía ser diferida en el periodo fiscal 2020, 2021 y 2022, Para el caso de marras no se discute que la pérdida existiera, tal circunstancia es validada, lo que se cuestionó fue el momento de su registro en el afio 2020. Así, siendo que el cierre del periodo fiscal 2019 de ambas empresas se dio en diciembre de 2019, la técnica y lógicamente correcto, era que dichas Compañías realizaran su conciliación fiscal en enero de 2020 en ese momento registraran la pérdida diferida, tal y como lo hicieron según se observa en el CD a folio 374, carpeta "información aportada 9-5-2023" archivo Excel "Requerimiento 10121103:

i. [REDACTED]

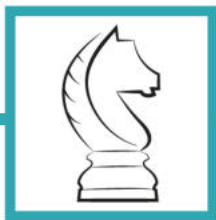
Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monte del débito	Monte del crédito
33090102	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% 1/PERÍODOS ACUMULADAS PERÍODO 2019	129,053,785.64	-
6300102	Impuesto s/ Renta Diferido	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% 1/PERÍODOS ACUMULADAS PERÍODO 2019	-	129,053,785.64
							129,053,785.64	129,053,785.64

ii. [REDACTED]

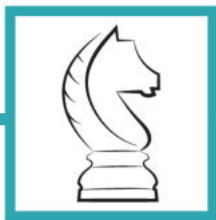
Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monte del débito	Monte del crédito
5-05-009-001	Impuesto Renta Diferido Activo por pérdidas acumuladas	OGC090272	1	31/1/2020	OGC090272	30% 1/RO PERÍODO 2019	473,290,892.17	
4-02-001-009	Impuesto por Imp. Renta Diferido de pérdidas acumuladas	OGC090272	2	31/1/2020	OGC090272	30% 1/RO PERÍODO 2019		473,290,892.17
							473,290,892.17	473,290,892.17



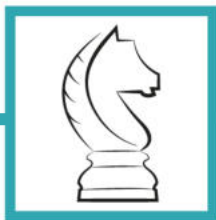
*Pese a ello la Administración Tributaria en la resolución No. MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024 objeto del presente recurso, la cual a su vez es una transcripción o copia de la resolución determinativa No, MH-DGT-BGCN-DF-DT-UT-00262-2023, indica que el cierre contable se encuentra ligado al cierre fiscal, que: (Pagina 8 de la resolución No. MH-DGTDGCN-DF-RES-0051-2024). De tal manera, en igual orden de ideas este despacho le hace hincapié al objetante, sobre que el cierre contable se encuentra ligado al cierre fiscal, es decir que para poder realizar el cierre contable es necesario que la empresa conozca del impuesto a pagar o pérdida a diferir, de tal modo que debe haber realizado primero el cierre fiscal, y por ende la conciliación fiscal. Esto por cuanto, es de conocimiento que, el cierre contable permite conocer los ingresos y gastos obtenidos durante el ejercicio en el cual se realizan ajustes contables para obtener los gastos de amortización, por deterioro, regulaciones de existencias entre otros, obteniendo los gastos e ingresos que se integran a resultados, consiguiendo un resultado contable antes de impuestos, del ejercicio del año. En el cierre fiscal, se realizan los ajustes relacionados al pago de los impuestos, los cuales son importantes para cumplir con las disposiciones de ley y tener la posibilidad de efectuar deducciones fiscales que ayuden a una mejor rentabilidad de la empresa. De tal modo, el objetivo de la norma NIC 12 es: Según lo expuesto hasta el momento, es posible concluir que lo señalado por la Administración resulta contrario a la lógica y la técnica, y violenta por tanto el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), el cual expresamente dispone: “Artículo 16.- 1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas univocas de la ciencia o de la **técnica**, a o principios elementales de justicia, **lógica** o conveniencia. 2. El Juez podrá controlar la conformidad con estas reglas no jurídicas de los elementos discrecionales del acto, como si ejerciera contralor de legalidad”. Nótese que, para realizar la conciliación fiscal final, que es la que determina la existencia de una ganancia o pérdida fiscal, es necesario incluir todos los registros contables de un periodo, por lo que **resulta ilógico que el cierre contable se realice posterior a la conciliación fiscal**, como lo afirma de*



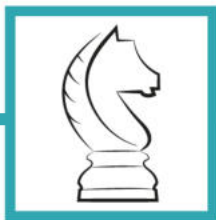
*manera errónea la Administración, ya que implicaría la posibilidad de seguir realizando registros contables que afecten a su vez la conciliación fiscal v la renta imponible. Se insiste, la conciliación es parte de la documentación soporte y obligatoria para preparar la declaración del Impuesto sobre las Utilidades v no de la contabilidad, por lo que temporalmente debe realizarse después de que se cuente con la totalidad de registros contables, es decir, posterior al cierre. Lo indicado implica que: 1. La contabilidad (al cierre fiscal) es base para la preparación de la conciliación fiscal y en consecuencia de la declaración del impuesto sobre la renta. 2. Las partidas llevadas a la conciliación fiscal no se incorporan a la contabilidad. Se trata de ajustes extracontables para llevar de la utilidad/pérdida contable a la utilidad/pérdida fiscal. 3. La conciliación fiscal permite determinar la utilidad o pérdida fiscal, con lo cual, se determina utilidad fiscal es posible establecer el gasto por impuesto corriente. Sin embargo, contablemente durante el transcurso del periodo fiscal lo que se registra es una provisión por gasto por impuesto, la cual se ajusta una vez que se determina el impuesto por pagar vía conciliación fiscal. Maxime considerando que el gasto por impuesto es no deducible. 4. En caso de que se tenga auditoría financiera, ésta se realiza posterior al cierre contable, y de existir ajustes, se aplican de manera posterior al cierre temporal del periodo fiscal. Tales ajustes incluso pueden incidir en la determinación del impuesto a pagar, encontrándose el contribuyente en la posibilidad de rectificar la declaración presentada (artículo 130 LISR). En consecuencia, no solo **no** existe limitación ni legal ni contable para que la conciliación fiscal se realice temporalmente en un plazo posterior al cierre fiscal, sino que además es lo lógico y técnicamente correcto. En suma, a nivel contable pueden existir ingresos que se deban reconocer en la contabilidad del contribuyente, pero que no sean gravables. Igualmente, algunos rubros pueden consistir en costos o gastos que afecten la utilidad neta contable, pero que fiscalmente no sean deducibles. De ahí la importancia de la conciliación fiscal con el fin de determinar la base imponible o la pérdida fiscal a declarar en la declaración D-1071. Declaración cuyo plazo de presentación **dos meses y quince***



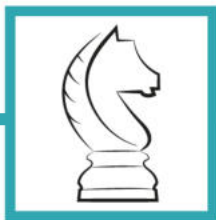
días después del cierre fiscal. Tómese en cuenta que incluso luego de haber cerrado el periodo, si vía conciliación se determina algún ajuste que afecta la contabilidad ya cerrada, contablemente puedo registrar el ajuste en el periodo siguiente e incorporarlo al periodo que afecta vía conciliación y con ello declarar correctamente lo correspondiente a nivel de] Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, teniendo acreditado que existe una obligación formal de preparar la conciliación fiscal como requisito para la preparación y posterior presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, se debe considerar que el artículo 57 RLISR debe leerse en conjunto con lo dispuesto en el artículo 20 LISR, el cual determina el plazo para presentar la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta: “ARTICULO 20.- Plazo para presentar declaraciones y cancelar el impuesto. Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta Ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, **dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal**, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto. En el caso de que un contribuyente cese sus actividades y por ese motivo no esté obligado a presentar la declaración jurada de sus rentas, deberá dar aviso, por escrito, a la Administración Tributaria y adjuntar una última declaración y el estado o balance final, dentro de los treinta días siguientes al término de sus negocios, fecha en que deberá pagar el impuesto correspondiente, si lo hubiere (...)” Nótese que el legislador, contrario a otros impuestos, instaure un plazo prudencialmente más amplio para presentar la declaración autoliquidativa del impuesto sobre la renta. En esta línea, por ejemplo, para el caso de los impuestos sobre el valor agregado y de retenciones, el legislador únicamente establecido un plazo de 15 días naturales, toda vez que se reconoce que no se requiere de ningún ejercicio conciliatorio para su declaración, mientras que para la declaración del impuesto sobre la renta concede un plazo de 2



meses y 15 días naturales. A partir de ello, se reconoce que el ejercicio derivado de la conciliación fiscal no solo puede realizarse una vez cerrado el periodo fiscal, sino que el legislador establece un plazo prudencial para su preparación. Por ello, resulta completamente improcedente que en la resolución MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024 afirme la Administración tan categóricamente lo siguiente: (página 9 de la resolución). De tal modo, debe tener presente el litigante que siendo la contabilidad un instrumento de control y base para la toma de decisiones gerenciales, la cual cumple una función muy importante porque organiza los procesos de reconocimiento, medición y presentación de la información financiera sobre las transacciones que realizan las empresas, lo cual permite a gerentes, propietarios, inversionistas y otros agentes que actúan en los mercados, disponer de conocimiento relevante para la toma de decisiones económicas, no es posible realizar una conciliación fiscal un mes o dos meses después del cierre contable, como lo expone el inconforme. Tal afirmación demuestra una desaplicación por parte de la Administración Tributaria del artículo 20 LISR, el cual es claro que el Legislador estableció un plazo prudencial para que el contribuyente prepare los documentos necesarios para realizar una correcta declaración, dentro de los que se encuentra la conciliación fiscal. Por ello, si los contribuyentes tienen un plazo de 2 meses y 15 días naturales, posteriores al cierre del periodo fiscal para preparar su declaración de impuesto sobre la renta, es precisamente el plazo que se otorga para que realicen su conciliación fiscal, y preparen toda la información sobre sus gastos deducibles y sus ingresos gravables. De forma tal que, si setiene dicho plazo para realizar fa conciliación, lo razonable, lógico y acorde a la técnica es que en dicho plazo puedan determinar la existencia sea de una pérdida o una utilidad fiscal, y es dentro de este lapso que podrán contabilizar la pérdida fiscal diferida, tal y como lo hizo mi representada según se expuso anteriormente. Así, al cierre del periodo 2019, mi representada tenía hasta el 15 de marzo de 2020 para realizar su conciliación fiscal y determinar las pérdidas diferidas, siendo que incluya su registro el 31 de enero de 2020 (hecho no controvertido), es decir mes y 15



días antes de que se acabara el plazo otorgado por el Legislador, es claro que resulta completamente improcedente el rechazo del gasto. La Administración Tributaria en la resolución No. MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024 concluye que mi representada desconoce lo que dispone la Ley en punto al momento en que se realiza conciliación fiscal y el plazo para presentar la declaración, lo cual pretende fundamentarlo en el artículo 4 de la LISR. Estas apreciaciones demuestran un alto grado de parcialidad por parte de la Administración. Además, no toman en cuenta que incluso en el año 2019 con la reforma integral de 1a Ley del Impuesto sobre la Renta independientemente del nuevo periodo fiscal determinado (enero a diciembre en lugar de octubre a setiembre), **el legislador mantuvo el mismo plazo de dos meses y quince días para presentar la declaración.** Tampoco analiza que el plazo otorgado por el Legislador para presentar la declaración del impuesto sobre la renta se da en tanto se requiere un tiempo prudencial para preparar la conciliación fiscal, y es hasta que dicha conciliación esté finalizada que se puede determinar si hay una pérdida fiscal la cual podría eventualmente ser diferida en los siguientes periodos. Cabe destacar que, tampoco influye en el plazo para preparar la conciliación fiscal y presentar la declaración, lo dispuesto en el artículo 4 de la LISR, el cual dispone: “Artículo 4- Periodo del impuesto. El periodo del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que se establezcan en la presente ley, cada periodo del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. No obstante, lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer, cuando se justifique, con carácter general, periodos del impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales”. Nótese que el artículo citado lo que establece es el plazo para el periodo fiscal, pero no habla de la conciliación fiscal, ni del plazo de presentación de la declaración del impuesto, ya que eso está contemplado en el numeral 20 supra citado. Artículos que deben interpretarse de manera armónica. Así, efectivamente conforme al numeral 4 LISR, se tiene un periodo fiscal que



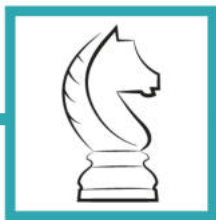
*finaliza en diciembre de cada año, y conforme al 20 LISR se cuenta con un plazo de dos meses y 15 días naturales para preparar la conciliación y declarar dicho impuesto. En consecuencia, no hay contradicción en lo argumentado por mi representada, pues la conciliación, se insiste, únicamente puede ser definitiva hasta que el periodo fiscal haya concluido y se haya terminado de ingresar los registros contables que se tomaran en cuenta para la declaración, y solo después de la conciliación es posible determinar si hay pérdidas fiscales que eventualmente pueden ser diferidas. Por lo anterior, carece completamente de lógica y técnica que la Administración Tributaria en la resolución No. MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024 indique: “De tal modo, debe tener presente el litigante que siendo la contabilidad un instrumento de control y base para la toma de decisiones gerenciales, la cual cumple una función muy importante porque organiza los procesos de reconocimiento, medición y presentación de la información financiera sobre las transacciones que realizan las empresas, lo cual permite a gerentes, propietarios, inversionistas y otros agentes que actúan en los mercados, disponer de conocimiento relevante para la toma de decisiones económicas, **no es posible realizar una conciliación fiscal un mes o dos meses después del cierre contable**, como lo expone el inconforme”. Nótese como tales afirmaciones desconoce la normativa anteriormente transcrita y resultan contrarias a la técnica ya que pretenden la conciliación fiscal se prepare antes de que finalice el periodo fiscal, lo que implicaría que se realice de forma incompleta. Aclarado lo anterior, es posible confirmar que en ningún momento se cuestiona la existencia real de las referidas pérdidas, lo que aquí se discute es el momento en que la empresa registre las pérdidas diferidas, a manera de ejemplo véase el folio 454 del expediente determinativo. Con base en las consideraciones deslindadas, las empresas [...] SA., [...] SA, tenía un periodo fiscal anual de enero a diciembre, de tal manera debería registrar la pérdida diferida en el ejercicio fiscal que ocurrió, sea el periodo fiscal 2019, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 8 inciso q) de LISR y 12 inciso i) del Reglamento. Es decir, el meollo del presente asunto versa en el momento en que se*



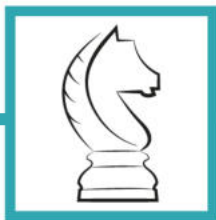
registraron contablemente las pérdidas fiscales diferidas incurridas en el 2019 y declaradas en el 2020, a saber, el 31 de enero de 2020. En esta línea, la Administración Tributaria en el traslado de cargos y a través del procedimiento de auditoría corrobora la siguiente información: 1. Que mi representada declarado como deducible en la casilla 44 de la declaración D101 del periodo fiscal 2020 el monto de \$2.007.815.593,00 y que dicha suma se derivó de las pérdidas fiscales diferidas obtenidas en las empresas absorbidas [...] ([...], S.A.) y [...] [...], S.A. en el periodo fiscal 2019. (Folio 417 vuelco del expediente determinativo).

Empresa	Cuenta contable	ISR Diferido CRC	Pérdida CRC
[REDACTED]	1-05-01-009-001	473 290 892,17	1 577 636 307,00
[REDACTED]	1-05-01-008-003	129 053 785,64	430 179 285,00
Total		602 344 678,00	2 007 815 593,00

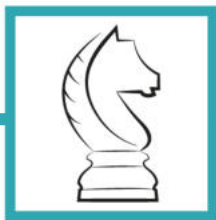
2. El origen de las pérdidas en ambas compañías absorbidas. (Folio 421 vuelto del expediente determinativo). a. Las empresas [...] y [...] [...], empresas que posteriormente fueron absorbidas por [...] S.A, generaron pérdida en el periodo fiscal 2019. Pero estas pérdidas no fueron contabilizadas en dicho periodo, sino que fueron contabilizadas. 3. El monto de las pérdidas diferidas de ambas empresas absorbidas. (Folio 422 del expediente determinativa). Registro auxiliar. Se confirma que las empresas absorbidas registraron el 30% del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al periodo fiscal 2019, mediante asientos contables en otro periodo fiscal, enero 2020. En tal sentido, basta con una lectura integral del traslado de cargos para verificar que la Administración Tributaria de ninguna manera cuestiona la existencia real de las pérdidas, **ya que tuvo por demostrado su origen**. De forma tal que lo que la Administración cuestiona si se dio



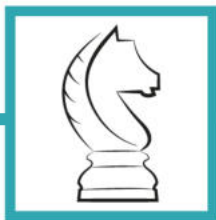
o no el tratamiento contable correcto, ya que de su interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 y los artículos 8 inciso g) de la LISR y 12 del RLISR -este ultima impugnado por ilegal en el presente asunto-, considera que no fueron debidamente contabilizadas al señalar en el Traslado de Cargos que: Dichas pérdidas generadas en el periodo fiscal 2019 por las empresas absorbidas, no fueron contabilizadas por las empresas en ese periodo como una pérdida diferida, ni como impuesto por renta diferido, sino hasta el 31/01/2020, antes de la fusión (periodo fiscal 2020), incumpliendo con el precepto establecido en el artículo 8, inciso g) de la ley del impuesto sobre la renta, así como el párrafo tercero del inciso i) de su reglamento, en el que se estipula que el derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido, (folio 421 vuelto del expediente determinativo). Por su parte en la resolución determinativa, indica: Como se puede observar en lo antes expuesto, las empresas [...] S.A. y [...] debieron cumplir con la NIC 12 y con lo establecido en el artículo 8 inciso g) y 12 inciso i) de su reglamento, registrando la pérdida diferida, al cierre fiscal y contable del año 2019. En el caso que nos ocupa, las empresas [...] S.A. y [...] incumplieron con la norma fiscal la cual establece que dichas pérdidas se reconocerán siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas en el período del impuesto en que haya ocurrido. De tal forma, es evidente que las empresas con quien se fusionó su representada no registraron las pérdidas diferidas en el período 2019 (folio 456 frente y vuelto del expediente determinativo). En igual sentido, en la resolución No, MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024 objeto del recurso, que se insiste, viene a ser una copia prácticamente exacta de la resolución determinativa, señala: En el caso que nos ocupa, a pesar de que el debatiente insiste en que las empresas [...] S.A. y [...], realizaron el registro de la pérdida diferida por el método de la NIC 12, lo cierto es que incumplieron con la norma fiscal, la cual establece que dichas pérdidas se reconocerán siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas en el período del impuesto en que



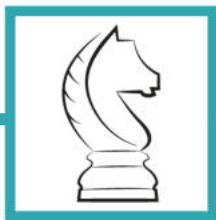
haya ocurrido. De tal forma, es evidente que las empresas con quien se fusionó su representada no registraron las pérdidas diferidas en el período 2019. (...). Precizando, de todo lo expuesto, se comprueba que las pérdidas diferidas no fueron registradas por las empresas [...] S.A. y [...] en el período que ocurrieron como lo exige la norma tributaria. No siendo real que técnicamente sea imposible dicho registro. De lo anterior se colige que el fundamento de la determinación de la Administración Tributaria lo constituyen los artículos 8 inciso g) de LISR y 12 RLISR, respecto de los cuales interpreta que el registro de la pérdida diferida debe realizarse en el periodo en que se generó. Según se evidencia anteriormente mi representada si cumple con la correcta contabilización, ya que ambas compañías absorbidas en cumplimiento de norma contable NIC 12 y de la norma fiscal procedieron a registrar contablemente el impuesto sobre renta diferido en el mes de enero 2020 una vez que se realizó el cierre fiscal y se prepara la conciliación fiscal. Si bien es cierto, que no quedó registrado al 31 de diciembre del 2019, no quiere decir que se ha omitido su registro de acuerdo con lo establecido por la norma de rango legal. Lo anterior, se confirma incluso temando en consideración los métodos a los cuales la Administración Tributaria hace referencia en la resolución determinativa. En esta línea, como lo expone la Administración Tributaria hay tres posibles formas de registrar las pérdidas diferidas cumpliendo con lo que se establece en la NIC 12 v LISR, a. Método Patrimonial b. Método pasivo c. Método de acuerdo a NIC12. Por lo anterior, cabe indicar que la LISR no establece como debe efectuarse el registro o los métodos citados, excepto lo que establece el artículo 57 del RLISR sobre aplicación de la NIC 12. En tal sentido, según lo indicado se entiende que los métodos a aplicar son independientes. Siendo así, se acredita, conforme los propios ejemplos dados por la Administración, que las compañías absorbidas efectuaron el registro contable aplicando el método de acuerdo con la NIC 12. La Administración omite considerar el análisis del registro de las pérdidas diferidas, pues se limita a su rechazo por haber sido incluido el 31 de enero de 2020, sin tomar en consideración lo señalado en cuanto a la conciliación fiscal y al plazo dispuesto



por el Legislador para realizarla. Es importante considerar que la Administración Tributaria siempre tuvo a su disposición la declaración del impuesto sobre la renta con la cual podía verificar que los costos y gastos superan la renta bruta del periodo 2019, independientemente del momento en que se registra el impuesto diferido. Situación que no fue cuestionada, por el contrario, se verifico que las pérdidas fueron reales. Además, se debe aclarar que no se trata de que mi representada pretende gozar de un beneficio fiscal al aplicarse la pérdida diferida en el periodo fiscal 2020, como erróneamente lo afirma la Administración, sino que está aplicando un derecho que por Ley le corresponde, pues es la normativa la que así dispone su procedencia según queda ampliamente explicado líneas atrás. Importante considerar que el eventual registre de las pérdidas diferidas en el periodo siguiente a su generación, de ninguna manera implica que se adicionen años al plazo de diferimiento posterior a su registro, ya que conforme al artículo 8 LISR solamente pueden aplicarse dentro de los 3 años siguientes a su generación, de forma tal que no hay variación alguna, así mi representada podía aplicarlas en los años 2020, 2021y 2022, al ser generadas producto de la conciliación fiscal del periodo 2019. En suma, para el caso de marras en aplicación del artículo 8 inciso g) LISR, los hechos acreditados, se tiene por demostrado que: 1. Las pérdidas de [...] ([...], S.A. y [...] S.A., no solo son reales, si no también evidentes dada la coyuntura en que se generaron y según fueron comprobadas por la Administración Tributaria. 2. Las pérdidas de ambas empresas se derivaron de su actividad normal. 3. las pérdidas están debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas en ambas empresas, en el momento de realizar su conciliación fiscal. 4. Se está deduciendo dentro de los 3 años que habilita el articulo 8 inciso g) antes citado. Para el caso de las sociedades fusionadas con mi representada, para el registro de activos por impuesto de renta diferido por pérdidas, se aplica el siguiente procedimiento: 1. Una vez determinada la pérdida contable de las compañías absorbidas, se prepara la conciliación fiscal para identificar correctamente la pérdida fiscal, La preparación de la conciliación fiscal conlleva todo un análisis de las cuentas

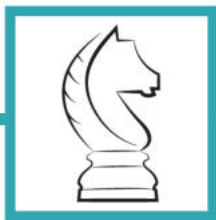


contables, el cual contiene todos los elementos necesarios para la valoración de las diferentes partidas que implican diferencias temporarias tanto imponibles como deducibles (NIC 12). 2. Con base en la pérdida fiscal determinada, se procede a calcular el activo por impuesto de renta diferido y a realizar su respectivo registro contable. Este procedimiento utilizado por la empresa coincide con el método de acuerdo a NIC 12 señalado por la Administración Tributaria en la resolución determinativa, con lo cual **una vez más se acredita que la litis se reduce al momento de su registro**, no a la forma de registro ni a la existencia y veracidad de las pérdidas. En tal sentido, el impuesto sobre renta diferido se determinó y registro hasta que se determina la pérdida fiscal con la preparación de la conciliación fiscal, que fue un mes después de finalizado el periodo fiscal. Es importante tomar en consideración que las pérdidas fiscales como tal no se incorporan en la contabilidad (lo que se incorpora es el impuesto de renta diferido, es aquel impuesto “negativo” producto de la aplicación de la cuota del impuesto sobre la renta imponible que es negativa), **ya que estas son resultados extracontables, por ser el efecto de normas fiscales**. Por la anterior razón, las pérdidas fiscales se llevan en un auxiliar donde se puede demostrar la pérdida fiscal diferida, así como el impuesto sobre la renta diferido por cada periodo fiscal, control en aplicaciones o usos, así como sus saldos. En relación con las pérdidas contables finales de ambas empresas absorbidas, quedan registradas en la sección patrimonio del balance, así como en las correspondientes notas de los Estados Financieros. Circunstancias que se insiste fueron verificadas en el procedimiento de fiscalización y que no han sido controvertidas por la Administración Tributaria. Finalmente, debe tomarse en consideración que la Administración Tributaria a partir de las declaraciones presentadas, así como de la revisión conducida tiene por acreditado que ambas empresas absorbidas tuvieron pérdida fiscal, por lo que se tiene por demostrada la verdad real relativa a las pérdidas en el periodo fiscal 2019. Tal verdad real satisface el objeto ha sido y primordial de todo procedimiento administrativo, por lo que la realidad prevalece sobre cualquier

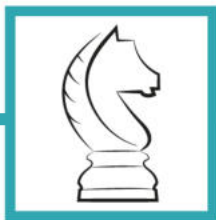


interpretación. En conclusiones, es claro que la determinación del monto real de la pérdida es posible hasta que se prepare la conciliación fiscal, y tanto el artículo 8 como el artículo 20 de la LISR y el 57 del RLISR (vigente al momento de los hechos) reconocen tal circunstancia. En consecuencia, el registro realizado por mi representada es acorde a la normativa citada y cualquier interpretación en contrario deviene en ilegal, además de contraria a la lógica, la técnica y la ciencia como principios elementales de justicia según el artículo 16 de la LGAP. Adicionalmente, es incorrecto indicar que las normas contables contemplan o imponen un límite temporal para el registro de la pérdida diferida, ya que no existe tal límite. Se aclara además que las normas contables incluso prevén una solución en caso de que se haya omitido algún registro de cualquier partida en el período fiscal que corresponda, para lo cual la NIC 8 "Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores" señala la forma de realizar el registro de forma posterior. De conformidad con lo expuesto se demuestra la ilegalidad del ajuste, en el tanto las pérdidas fiscales diferidas si resultaban deducibles del impuesto sobre la renta del periodo 2020.

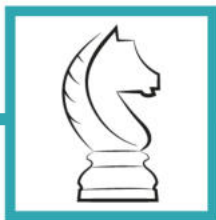
111 SOBRE LA ILEGALIDAD DEL ARTICULO 12 DEL RLISR APLICADO POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA A MI REPRESENTADA. Mi representada está solicitando en la vía judicial correspondiente que se declare la ilegalidad del inciso 1) del artículo 12 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 17 inciso i) del nuevo Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente) únicamente en cuanto establece la limitación de que las pérdidas diferidas deben estar contabilizadas en el periodo en que se incurrieren. En lo que interesa señala el artículo: "ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2° de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8° de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades.(...) i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el



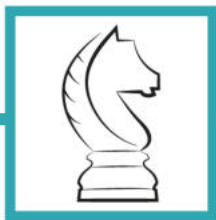
máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que de estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos. El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como "pérdidas diferidas" **en cada período del impuesto en que hayan ocurrido** y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente (...)" (Resaltado no corresponde al original). Así, el asunto está siendo conocido por el Tribunal Contencioso Administrativo en el expediente judicial 24-002604-1027-CA quien deberá resolver sobre la ilegalidad o no de dicha frase, Sin embargo, mi representada considera que la frase "en cada periodo que hayan ocurrida" as ilegal, en el tanto sobrepasa lo dispuesto por el legislador y la lógica y la técnica (artículo 16 LGAF). Lo anterior por cuanto el artículo 12 del RLISR es una derivación de la potestad reglamentaria con que cuenta el Ministerio de Hacienda a partir de lo establecido en el artículo 140 de la Constitución Política y 6 de la LGAP, para dictar actos administrativo con carácter general que se constituyen en una norma jurídica con eficacia inferior a la Ley. En este sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha indicado en múltiples ocasiones, que la sumisión del reglamento a la Ley es absoluta, por lo que su contenido no puede dejar sin efecto de ninguna forma lo establecido por el legislador. De esta manera la Sala Constitucional ha indicado lo siguiente: "(..) La particularidad del reglamento es precisamente el ser una norma secundaria y complementaria, a la vez, de la ley cuya esencia es su carácter soberano (solo limitada por la propia Constitución), en la creación del Derecho. Como bien lo resalta la más calificada doctrina del Derecho Administrativo **la sumisión del reglamento la ley es absoluta**, en varios sentidos: no se produce más que en los ámbitos que la ley le deja, no puede intentar dejar sin efecto los preceptos legales o contradecirlos, no puede suplir a la ley produciendo un determinado efecto no querido



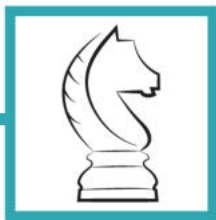
por el legislador o regular un cierto contenido no contemplado en o norma que se reglamenta (...)." (Sentencia No. 00243 - 1993 de las 15:45 horas del 19 de enero de 1993, resaltado no corresponde al original). Así, el "reglamento" se constituye en un acto administrativo susceptible de crear, modificar y extinguir derechos v obligaciones, en el tanto cumpla una función de **subordinación y complemento de la norma de rango legal**, situación que supone la existencia previa de ley. Por consiguiente, los reglamentos ejecutivos, como ocurre en el caso del "Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta", son normas secundarias que precisan y regulan los supuestos que estipula determinado texto legal. En ese orden de ideas, el Tribunal Contencioso Administrativo mediante sentencia No. 73-2016-VI de las 11:00 horas del 4 de mayo del 2016, motivó: "tratándose de los **reglamentos ejecutivos**, es característica propia y esencial que se distinguen por ser normas secundarias, en tanto **están subordinadas por entero a la ley**, ya que no se producen más que en los ámbitos que ésta le permite, **y no pueden dejar sin efecto los preceptos legales, contradecirlos, así como tampoco suplir a la ley produciendo un determinade efecto no querido por el legislador, o establecer un contenido no contemplado en la norma que reglamenta** (...)" (El resaltado no pertenece al original). Dicha tesis ha sido ampliamente reconocida por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, al precisar que la Administración se encuentra impedida para ejercer potestades más allá de las concedidas por ley. A modo de referencia, en la Sentencia No. 3410-1992 de las 14:45 horas del 10 de noviembre de 1992, concluyó: "XX-En el Derecho Público, **el reglamento** (y cada uno de los decretos aquí involucrados, en tanto disposiciones de carácter general tienen esa naturaleza) **es complementario de la ley, puesto que no hace otra cosa que ejecutarla y por esto se le reconoce como norma secundaria, subalterna, Inferior y complementaria** . Si en virtud del llamado principio de legalidad, según quedó expuesto en el Considerando VI anterior, **la Administración no puede ejercitar más potestades que las que le han sido expresamente concedidas** {(..)" (El resaltado no pertenece al original). Similar razonamiento reitera



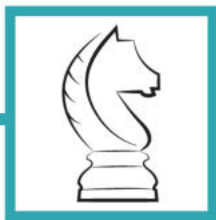
dicho Tribunal un año después en su Sentencia No. 243-1993 de las 15:45 horas del 19 de enero de 1992, al concluir que: “La potestad reglamentaria es la atribución constitucional otorgada a la Administración, que constituye el poder de contribuir a la formación del ordenamiento jurídico, mediante la creación de normas escritas (artículo 1440 incisos 3 y 18 de la Constitución Política). **La particularidad del reglamento así precisamente es ser una norma secundaria y complementaria**, a la vez, de la ley cuya esencia es su carácter soberano (solo limitada por o propia Constitución), en la creación del Derecho. Como bien lo resalta la más calificada doctrina del Derecho Administrativo, **la sumisión del reglamento de la ley es absoluta**, en varios sentidos: no se produce más que en los ámbitos que la ley le deja, no puede intentar dejar sin efecto los preceptos legales o contradecirlos, **no puede suplir a la ley produciendo un determinado efecto no querido por el legislador o regular un cierto contenido no contemplado en la norma que se reglamenta**. El ordenamiento jurídico administrativo tiene un orden jerárquico, al que deben sujetarse todos los órganos del Estado en función del llamado principio de legalidad del que es lo mismo, que a ninguno de ellos le está permitido alterar arbitrariamente esa escala jerárquica, que, en nuestro caso, ha sido recogida por el artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública.” (El resaltado no pertenece al original). Por lo anterior, **el reglamento se encuentra impedido para regular contenido no contemplado en la norma que pretende desarrollar**. Sobre el particular en su Tesis de Derecho Administrativo la justicia costarricense Eduardo Ortiz sostuvo que el reglamento ejecutivo no puede: “i) **complicar los modos de admisión de los derechos cuyos supuestos se hallan precisamente regulados por ley**; **iii) suprimir el todo o parte del contenido de un derecho creado por ley**; **iii) imponer deberes que la ley no impone**, o aumentar el número de obligaciones o sujeciones que los deberes legales contienen; iv) complicar los modos de nacimientos de esos deberes agregando nuevos requisitos que la ley no contiene (...) (El resalta de no pertenece al original). En adición a lo expuesto, el artículo 5 del CNPT establece que en materia



tributaria impera el principio de Reserva de Ley, principio que se constituye un límite material de la potestad reglamentaria, en el tanto no es posible vía reglamento imponer una obligación que la Ley no impone. En el presente asunto, la norma reglamentaria sobrepasa lo dispuesto por la normativa de rango legal, Incluso la propia Administración Tributaria en la resolución objeto del presente recurso reconoce que la norma reglamentaria **amplía** los presupuestos de hecho dispuestos en el artículo 8 inciso g) de la LISR. Al respecto, señala la Administración que: (Folios 454vuelto 455 del expediente determinativo). “En igual sentido, tenga presente el objetante que el reglamento de la ley es el producto del ejercicio de la potestad reglamentaria que emana nuestra Constitución Política, siendo que el reglamento amplía el enunciado lógico de la ley, realizando un tipo de instrucción para claridad del administrado. Es evidente entonces que el numeral 12 inciso i) del reglamento no varía en nada lo establecido en el numeral 8 inciso g) los cuales se transcriben para su lectura atenta: (...). Se colige entonces de la lectura de ambos numerales que, lo establecido en el canon 12 inciso i) del reglamento, en ningún momento contradice lo dispuesto en el numeral 8 inciso g) de la LISR, al contrario, amplía lo instituido explicando que se debe aplicar el máximo posible del beneficio en cada año sin que supere el 100%, y que debe ser registrada en el período en que ocurre, no siendo esto último un trato diferente a los registros contables de ingresos y gastos, por lo demás, y de lo que se intuye de la lectura”. Nótese que se reconoce de manera expresa que lo dispuesto a nivel reglamentario en el artículo 12 inciso i) es una ampliación del contenido del artículo 8 inciso g), confirmándose con ello, la tesis jurídica de mi representada. En este caso, el artículo 8 inciso g) es claro en señalar como únicos requisitos para la deducción de las pérdidas diferidas: 1. Que se deduzcan en los tres periodos siguientes (cinco en caso de empresas agrícolas. 2- Que estén contabilizados como pérdidas diferidas. 3- Que se lleven cuentas separadas cuando se tiene actividad agrícola o industrial combinada con actividades comerciales. Véase que en ningún momento la norma de rango legal se impone un límite temporal u obligación al contribuyente para su

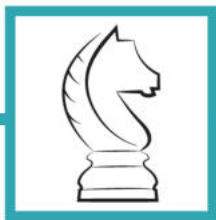


deducción como lo es que se contabilicen "**en cada periodo del impuesto en que hayan ocurrido**". Esto último en realidad es una aplicación ilegal que realiza el reglamento, que además es contrario a la lógica y a la técnica violentando así el artículo 16 LGAP, genera que en la práctica el derecho a la deducción de la pérdida diferida sea negatorio. Como se ha venido argumentando, las pérdidas fiscales que son susceptibles de diferir son aquellas que se pueden determinar mediante la conciliación fiscal, pues antes de eso podría visualizarse alguna pérdida financiera lo que no necesariamente implicaría una pérdida fiscal, según se explica ampliamente en apartados anteriores a los cuales me remito. Así, no es posible, antes de la conciliación fiscal, conocer si la empresa tiene o no una pérdida fiscal, y la conciliación fiscal debe tomar en consideración todos los registros contables para determinar según las Leyes Tributarias, cuales gastos son deducibles, cuáles no, cuales ingresos son gravables y cuales no son gravables. Por ello, el registro de la pérdida diferida no puede por lógica y técnica, realizarse temporalmente dentro del periodo fiscal en que ocurrió, ya que esto implicaría que se realice la conciliación fiscal previo a que se termine el periodo que no se cuente con la totalidad de transacciones y registros contables. De esta forma es técnica y lógicamente improcedente que el reglamento imponga que las pérdidas fiscales diferidas, únicamente se pueden deducir si son contabilizadas en el periodo en que se incurrieron, ya que hay un traslape en el tiempo, pues si el periodo termina en diciembre, todas las transacciones que se realicen en diciembre deben ser incluidas en la conciliación fiscal, y no es hasta enero que podría conocerse si hay o no una pérdida diferida, por lo que resulta prácticamente imposible contabilizar temporalmente dentro del periodo fiscal las pérdidas diferidas. Para ello es que precisamente el legislador dispuso un plazo de dos meses y 15 días posteriores al vencimiento del periodo fiscal para poder preparar la declaración de impuesto sobre la renta, lo que implica la realización de la conciliación fiscal dentro de este plazo y con ello la determinación de las pérdidas diferidas. Notes que a nivel legal no se establece esta limitación, precisamente porque resulta incoherente a nivel práctico y técnicamente

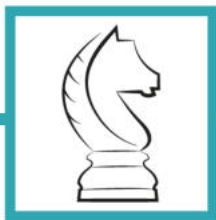


*incorrecta, razón por la cual se solicita se anule por ilegal la frase "**en cada periodo del impuesto que haya ocurrido**" del artículo 12 inciso i) RLISR vigente al momento de hechos (hoy 17 inciso i) que fue aplicado por la Administración a mi representada, tema sobre el cual se deberá pronunciar la jurisdicción contencioso-administrativa". (Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 162 a 296).* En escrito de apersonamiento de fecha 12 de julio del 2024, señala: *"Mediante escrito presentado el 22 de mayo de 2024 fueron aportados los alegatos y pruebas pertinentes en defensa de los derechos de mi representada, por lo que respetuosamente solicito al Tribunal Fiscal Administrativo en su condición de superior jerárquico, que se refiera a los mismos con el fin de revisar la legalidad de lo resuelto por la Administración Tributaria San José Oeste dentro del presente procedimiento". (Archivo digital 0237.Apersonamiento TFA - [...], 0239.Correo apers TFA 1 y 0240.Correo apers TFA 2).-*

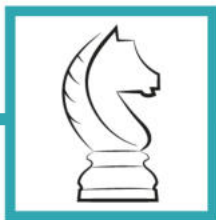
IV.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. NULIDAD INTERPUESTA. Este Despacho como órgano contralor de legalidad de las actuaciones y resoluciones de la Administración Tributaria y de conformidad con los artículos 176, 187 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), procede a analizar, 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*



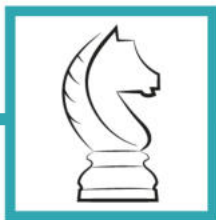
importantes, o cuya omisión cause indefensión.”, el cual tiene una redacción similar al artículo 223 de la Ley General de Administración Pública (LGAP). En la instancia jurisdiccional, el Tribunal Contencioso Administrativo, con respecto a las nulidades, ha manifestado: “...Además, para lo que interesa 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



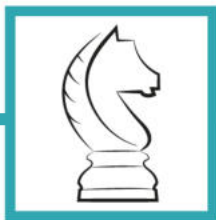
señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio 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 porque 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



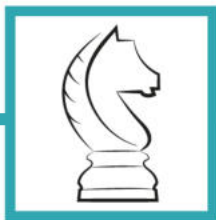
*la nulidad misma. ...” (Voto 002-2015-IV de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015). La recurrente plantea vicios de nulidad, que denomina, **NULIDAD ABSOLUTA DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO POR HABERSE CONCEDIDO UN PLAZO INDEBIDO DE IMPUGNACIÓN AL TRASLADO DE CARGOS Y OBSERVACIONES Documento N° MH-DGT-EXP-DGCN-SF-PD- 26-2022-06-41-03**, señala que al haberle concedido un plazo de diez (10) días hábiles para impugnar el Traslado de Cargos emitido en el procedimiento determinativo, significa haberla colocado en un estado de indefensión, pues con ello se redujo el plazo para presentar argumentos y pruebas en contra del ajuste fiscal comunicado. Indica que la transgresión al ordenamiento jurídico ocurre principalmente por dos motivos: (a) violación a la jerarquía de las normas, toda vez que se superpone una norma de rango inferior, como lo es el artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sobre los artículos 144 y 145 del CNPT, que son parte de una ley y responden a la voluntad del legislador; (b) se limita el derecho de defensa para formular alegatos y presentar pruebas. En relación con este apartado, considera este Tribunal manifestar, que si bien lleva razón la contribuyente en sus argumentos relativos a que un reglamento, en su función de subordinación y complemento de la norma de rango legal, no puede limitar los alcances de la Ley, no obstante, la incidencia de nulidad debe rechazarse, ya que si bien la Administración A Quo le comunica a la interesada que el plazo procesal para la presentación de la Impugnación del traslado de cargos es de 10 días, (archivo digital 0230.Traslado de Cargos y Observaciones. [...]S.A, imagen 15), de acuerdo con lo establecido en el artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario, cuya redacción indica: “...**Dentro de los diez días hábiles** siguientes a la fecha de notificación del traslado que menciona el artículo 161 de este Reglamento, **el sujeto pasivo puede impugnar** por escrito, o por los medios que establezca la Administración Tributaria, **las observaciones o cargos formulados**, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas jurídicas en que fundamenta su*



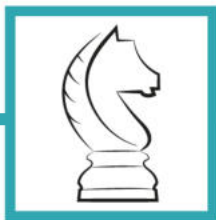
reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a los hechos que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas..." (resaltado agregado) cuando el artículo 144 del Código Tributario, para efectos de la citada impugnación, remite a los artículos 145 y 146 del mismo Código, el primero referido al plazo de treinta días hábiles del que dispone el sujeto fiscalizado, para la presentación del Recurso de Revocatoria en contra de lo que el Código denomina "*el acto administrativo de liquidación de oficio*" que en realidad corresponde a la resolución determinativa emitida por la Administración Tributaria, que da respuesta precisamente a la impugnación al Traslado de Cargos y Observaciones, y el segundo que, en función del artículo 145 referido, establece la opción de la interposición del Recurso de Apelación ante este Tribunal contra la resolución que resuelva el Recurso de Revocatoria y que, además, concuerda esta Sala con la cita que expone la apelante de las sentencias de la Sala Constitucional N°3410-1992 y Sentencia N°243-1993, relativas a subordinación y complemento de la norma de rango legal, lo cierto es que, en criterio de este Despacho, la situación de análisis no produjo ni consolidó de modo alguno, una situación de nulidad y/o de indefensión, ya que si bien es comprobable que la Administración sustentó erróneamente su indicación del plazo de impugnación en una disposición de rango menor con respecto a las normas legales del Código Tributario, también esa Instancia le señaló inicialmente en el Traslado de Cargos y Observaciones, que la disposición jurídica de recurso en esa etapa procesal, estaba regulada por el artículo 144 del citado Código y posteriormente hace la mención del artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario, como norma reglamentaria aún vigente para el momento de la notificación del traslado referido, por lo que si la contribuyente gestionaba su reclamo administrativo ante la Administración, después del plazo de diez hábiles señalado primeramente por esa Instancia, la misma estaba en la obligación de atenderlo, situación contraria, si lo hubiera denegado por considerarlo



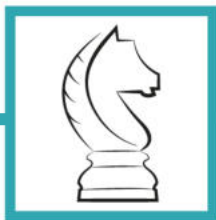
extemporáneo, entonces sí se hubiera generado la nulidad por indefensión que denuncia la apelante. Así la contribuyente presentó su escrito de reclamo administrativo el 01 de agosto del 2023 (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 53 a 69), dentro del plazo de 10 días concedido, lo que evidencia que no ha existido tal indefensión. No obstante, igualmente debe tenerse presente que tanto la jurisprudencia administrativa como la jurisdiccional, han sido contestes en que la nulidad es procedente, cuando se comprueba con certeza que se ha producido un estado de indefensión al administrado, el cual en el caso concreto, se traduciría en la imposibilidad material de la contribuyente de aportar oportunamente las pruebas y alegatos que considere convenientes y pertinentes para ejercer correctamente su derecho de defensa, situación que de acuerdo al análisis procesal que realiza este Despacho, de los actos y gestiones desarrollados por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, no se demuestra en el presente asunto, pues aunque, como se indicó previamente, la Oficina de Origen le comunicó en el Traslado de Cargos y Observaciones a la contribuyente que el plazo de impugnación era de 10 días hábiles, también es cierto que la contribuyente impugnó en tiempo y forma dentro del plazo legal establecido en el Código Tributario y en su escrito de apelación en el que alega la posible indefensión, si bien hace una exposición jurídica acertada de la falencia jurídica del plazo reglamentario de impugnación que le señaló la A Quo, igualmente no expone cuáles fueron los elementos documentales y probatorios que en función del plazo que se le indicó, no pudo presentar ante la instancia fiscalizadora y que a su parecer, hubiera logrado desvirtuar la determinación formulada por esa Dependencia, por lo que su defensa es meramente argumental al respecto y a pesar de la postura equivocada, igualmente la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales atendió su impugnación. Además, en las resoluciones recurridas N° N° MH-DGT-DGCN-DF-DT-UT-00262-2023 y N°MH-DGT-DGCN-DF-RES-0051-2024, se le ha comunicado a la inconforme todos



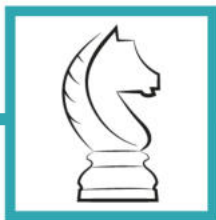
los espacios y recursos legales a su disposición para exponer su defensa, mismos que fueron debidamente aprovechados por la interesada (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 107 a 127, 162 a 197 y archivo digital 0237.Apersonamiento TFA – [...], 0239.Correo apers TFA), pudiendo la contribuyente si así lo desea ampliar las pruebas en cada espacio procesal. De acuerdo a las circunstancias descritas, es criterio de esta Sala que la posible nulidad que se habría de generar en la errónea referencia que hace la oficina de origen en el Traslado de Cargos y Observaciones con respecto al plazo de impugnación de dicho documento, no se materializó ni generó efecto concreto alguno, como se explica previamente, al presentar la contribuyente, en tiempo y forma según los requisitos legales vigentes y aplicables, el respectivo reclamo administrativo, por lo que el acto determinativo no debe someterse a afectación alguna, y así, resulta improcedente la incidencia reclamada. Todo lo anterior, hace concluir a esta Sala que no se comprobaron hechos, gestiones y circunstancias por parte de la A Quo, que produjeran o derivaran en situaciones concretas y reales de violación al derecho de defensa de la contribuyente y debido proceso, en sus intenciones y trámites de descargo e impugnación y ya que el error de la autoridad tributaria en el plazo otorgado en el Traslado de Cargos N° MH-DGT-EXP-DGCN-SF-PD-26-2022-06-41-03, no configuró el estado de indefensión necesario para acoger la nulidad invocada. Todo lo anterior, permite constatar el respeto de todas las garantías procesales del inconforme, por lo que se procede a rechazar la nulidad invocada, por cuanto del análisis del caso concreto, no se vislumbra indefensión alguna a la contribuyente. Finalmente, respecto de las resoluciones de este Tribunal que cita la auditada, se le aclara que esta Sala realiza un análisis individualizado y pormenorizado de cada caso en concreto velando por el resguardo de los derechos de los contribuyentes y es únicamente cuando se vislumbran actos administrativos que provocan indefensión, que se decreta la nulidad, ello con la intención de que se proceda a enderezar los procedimientos cuando así sea



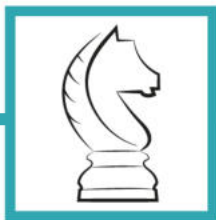
necesario. Por las anteriores consideraciones, se rechaza la incidencia planteada. **SOBRE LA ILEGALIDAD DEL ARTICULO 12 DEL RLISR APLICADO POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA A MI REPRESENTADA.** La contribuyente desarrolla este tema en el apartado de fondo, no obstante, considera este Tribunal que sus argumentos corresponde a un tema de nulidad, que debe ser a analizado en este apartado. Adicionalmente la contribuyente señala que su representada está solicitando en la vía judicial correspondiente que se declare la ilegalidad del inciso 1) del artículo 12 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 17 inciso i) del nuevo Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente) únicamente en cuanto establece la limitación de que las pérdidas diferidas deben estar contabilizadas en el periodo en que se incurrieren. Que el asunto está siendo conocido por el Tribunal Contencioso Administrativo en el expediente judicial 24-002604-1027-CA quien deberá resolver sobre la ilegalidad o no de dicha frase, al considerar que la frase *"en cada periodo que hayan ocurrida"* es ilegal, en el tanto sobrepasa lo dispuesto por el legislador y la lógica y la técnica (artículo 16 LGAF). Este Tribunal le manifiesta que en esta etapa procesal no le corresponde a esta instancia resolver sobre su reclamo, al no existir conocimiento de la resolución del caso por parte de nuestros Tribunales de lo Contencioso Administrativo que sea vinculante con lo aquí discutido. Para el caso de autos la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, está ineludiblemente obligada a indicar en forma clara y precisa las razones de hecho y de derecho en que se fundamentan la modificación de la obligación tributaria del sujeto fiscalizado, máxime cuando nos encontramos ante actos que inciden negativamente en la esfera jurídica del administrado. Para el caso que nos ocupa, este Tribunal no ha encontrado yerro en el proceder de la A Quo, quien se ha esmerado en exponer las razones por las cuales se consideró improcedente la deducibilidad de las pérdidas en cuestión imputadas en el ejercicio fiscal, sin que esta Sala observe una actuación arbitraria, prohibida o



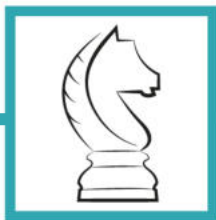
carente de validez y eficacia, sino todo lo contrario, se desprende todo un análisis de los hechos recabados correctamente fusionados y articulados con el principio constitucional de legalidad. Considera esta Sala oportuno mencionar que conforme lo establece la Ley General de la Administración Pública, la existencia y validez de todo acto administrativo depende de la concurrencia de varios elementos esenciales, impuestos por el ordenamiento jurídico, de los cuales, como se establece en el artículo 158.1 de la Ley General de referencia, pende su validez jurídica o dicho de otro modo *“la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico, constituirá un vicio de éste.”* La consecuencia de la disconformidad con el ordenamiento jurídico en sus elementos constitutivos, conlleva a la invalidez o nulidad absoluta de aquel acto (relación de los artículos 158.2 y 166 Ídem). Por esto resulta de utilidad referirnos a los elementos sustanciales de toda conducta formal (actos administrativos). Los mismos pueden clasificarse en **materiales**, relativos a los **elementos subjetivos** (*competencia, legitimación e investidura*), **objetivos** (*fin, contenido y motivo* -artículos 131, 132 y 133 de la Ley General de la Administración Pública y 49 de la Constitución Política) y **formales**, comprensivos de la forma en que se adopta el acto, sea, *el medio de expresión o manifestación (instrumentación)*, la *motivación o fundamentación* (artículo 136 de la citada Ley General) y el *procedimiento seguido para su adopción* (artículos 214 y 308 de la Ley General de la Administración Pública y 39 y 41 de la Constitución). Para la resolución de la presente incidencia precisa mencionar, los elementos “procedimiento” y “motivación”, que se refiere al proceso de producción del acto administrativo, nuestro ordenamiento jurídico establece que el procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento de los fines de la administración (artículo 214 LGAP), con apego al ordenamiento (artículo 216 LGAP). Este procedimiento de conformidad con abundante jurisprudencia constitucional deberá interpretarse en forma favorable a la admisión y decisión final de las



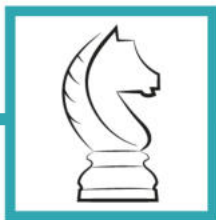
peticiones de los administrados (artículo 224 LGAP). Por su parte, por motivación refiere a los antecedentes y presupuestos, tanto fácticos que la Administración considera, así como el derecho que se aplica e interpreta, en correspondencia de la realidad fáctica que le sustenta. De manera que se produce un vicio en la motivación si la Administración no aprecia adecuadamente la realidad fáctica, o si respecto de aquellos hechos, se aplica erróneamente el derecho. En otros términos, es la base fáctica y/o jurídica que hacen posible o necesaria la emisión del acto administrativo y sobre las cuales la Administración Pública entiende sostener la legitimidad, oportunidad o conveniencia de la decisión que adopta. Por este razón el numeral 133 de la Ley General de la Administración Pública exige que sea legítimo, por cuanto está supeditado al ordenamiento jurídico, como corolario del principio de legalidad que rige la actuación administrativa (artículos 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública); y además, debe existir tal y como la contribuyente invoca el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece, que en materia tributaria impera el Principio de Reserva de Ley. Una vez anotado lo anterior, no encuentra esta Sala las vulneraciones apuntadas por la contribuyente, sino contrario a ello, se evidencia que han quedado debidamente plasmados los hallazgos determinados por parte de la oficina de origen, de manera que no le queda a este Tribunal en virtud del principio de legalidad, según el cual, en materia tributaria no es posible apartarse de las normas legales que regulan la materia, en este sentido, es claro que no puede llevar a obviar las normas legales al punto de pasar por alto los requisitos exigidos para que, el gasto aludido pueda ser deducido para efectos fiscales, toda vez que siempre debe privar el imperio de la ley y no existe posibilidad de interpretación donde la ley es clara, expresa y taxativa, como ocurre en este caso, teniendo como único fundamento lo dispuesto en el numeral 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 12 de su reglamento, en ese sentido, se debe considerar que el artículo 8 de la Ley del



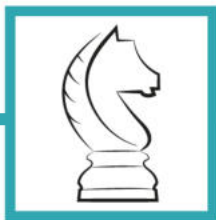
Impuesto sobre la Renta de forma expresa dispone: *“ARTICULO 8º.- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: (...)g) Cuando en un periodo fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes periodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco periodos. Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco periodos, pero después de cumplidos estos se regirán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso. **La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas.** Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.”* (El resaltado no es del original) Asimismo, el artículo 12 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, dispone en su inciso i) lo siguiente: **“Artículo 12 Costos y Gastos deducibles.** *“Inciso i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres periodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco periodos fiscales siguientes y consecutivos. El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada periodo del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente. En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del*



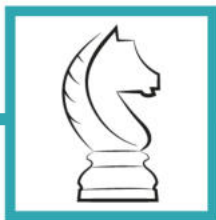
Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumuladas ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.” Por lo tanto, este Tribunal considera que lo manifestado por la apelante no es de recibo, ya que no se logran apreciar los incumplimientos aludidos del mandato legal que faculta a la Administración Tributaria en su proceder; por el contrario considera esta Sala que lo actuado se encuentra apegado a derecho y al mérito de los autos, ya que la auditoría fiscal, al momento de practicar la respectiva determinación, se basa en información emanada por la misma empresa intervenida, de registros contables, de su declaración tributaria del ejercicio fiscal analizado, todo lo cual consta debidamente en el expediente administrativo, según lo así promulgado en el artículo 78 del Reglamento de Procedimiento Tributario vigente para el periodo fiscal de estudio, que dispone: *“Artículo 78. Hechos probados como fundamento de las decisiones de la Administración Tributaria. La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente”*. Por ello, considera esta Sala que no lleva razón la contribuyente en sus pretensiones, ya que conforme las facultades otorgadas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, así como de jurisprudencia de los tribunales superiores sobre la exigencias en la acreditación de gastos para efectos fiscales, se esclarece con vehemencia que compete a la contribuyente demostrar a la Administración Tributaria la legalidad de las deducciones practicadas a la base imponible declarada, lo cual debe cumplir rigurosamente con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y artículo 12 del Reglamento, y específicamente la calificación jurídica indicada en la determinación practicada desde el Traslado de Cargos al señala: ***“Calificación Jurídica: Según lo establecido en el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en el inciso i) del artículo 12***



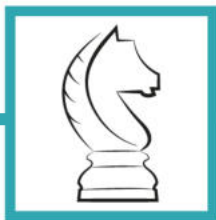
*de su Reglamento, se determina como improcedente el gasto declarado como deducible por el sujeto fiscalizado por concepto de perdidas diferidas, al no haberlas contabilizado cada empresa absorbida como perdidas diferidas, en el período fiscal 2019 cuando ocurrieron” (archivo digital 0213.Tomo 5, imagen 40), por lo que es obligación del sujeto pasivo comprobar que su deducibilidad cumple con los requisitos que la Ley y su Reglamento establecen. En apoyo a la resolución del presente asunto, este Tribunal estima conveniente exponer lo resuelto por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en resolución No. 2004-05015, al conocer de la Acción de Inconstitucional, expuso que lo que las normas en cuestión regulan es el trámite de aprobación de las deducciones al pago del impuesto a las utilidades de las empresas por las pérdidas diferidas en los últimos períodos fiscales, exponiendo que se deduce con claridad que si a un contribuyente no se le aprueba una deducción por incumplir uno o varios de los requisitos previstos en el ordenamiento, no se le estaría sancionando con la pérdida de la deducción, sino que nunca se habría hecho acreedor de la misma, al no cumplir con los trámites exigidos. Adicionalmente dicha sentencia, deja plasmado la potestad administrativa reglada, donde la norma prevé sin duda el fin del acto (la financiación de los servicios y obras públicos por medio de una justa distribución de las cargas), su motivo (el sufrimiento de pérdidas debidamente contabilizadas en períodos fiscales anteriores) y su contenido (la aprobación de la deducción correspondiente). Es decir, que no queda a juicio de la Administración la complementación de ninguno de los efectos del acto, por lo que de conformidad con lo establecido en los artículos 11, 12, 156.1 y 161 de la Ley General de la Administración Pública, no podría la Dirección a quo decidir discrecionalmente si acepta la deducción, para concluir dicha Sala los siguiente: **“IX.- Conclusión.** A partir de los argumentos contenidos en los párrafos que anteceden, esta Sala ha llegado a la conclusión de que el párrafo tercero del inciso g) del artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092 de veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho, y el*



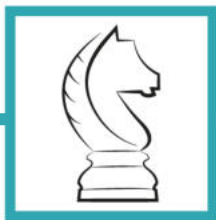
penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo número 18445-H de veinte de setiembre de mil novecientos ochenta y ocho, no son inconstitucionales por las razones invocadas por la actora, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, lo que procede es declarar sin lugar la presente acción de inconstitucionalidad en todos sus extremos, como en efecto se hace". (SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Res: No. 2004-05015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro). En el presente caso, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, luego de un profundo análisis y en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, determinó no aceptar la deducción de la base imponible de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2020, por cuanto la pérdida del período fiscal 2020 no cumplió con los preceptos así normados y que fueron indudablemente desatendidos por la recurrente, sea, la Oficina A Quo fue diáfana al señalar las anomalías encontradas en las pérdidas acumuladas deducidas como "Otros Costos, Gastos y Deducciones Permitidas por Ley", sometidas a su análisis y sobre los errores en que incurrió la contribuyente correspondiente al registro contable de las pérdidas aludidas, sin que se logre visualizar ilegalidad en el proceder de la auditoría fiscal, quien desde la resolución determinativa y la apelada le ha señalado: *"De tal manera, es importante que tenga presente el recurrente que el reglamento de la ley es el producto del ejercicio de la potestad reglamentaria que emana nuestra Constitución Política, siendo que el reglamento funciona como instrucción para la claridad del administrado. Es evidente entonces que el numeral 12 inciso i) del reglamento no varía en nada lo establecido en el numeral 8 inciso g) los cuales se transcriben nuevamente para su lectura atenta: "Artículo 8 Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: g) Cuando en un período fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los*



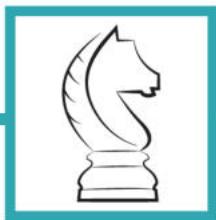
siguientes cinco períodos. Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se regirán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción. El estado no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre impuesto.” Reglamento. Artículo 12 Costos y Gastos deducibles. “Inciso i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos. El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente. En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumuladas ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.” Como se comprende de la lectura de ambos numerales, lo establecido en el artículo 12



inciso i) del reglamento, en ningún momento contradice lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR, al contrario, dirige para lo correcta aplicación de lo instituido, explicando que se debe aplicar el máximo posible del beneficio en cada año sin que supere el 100%, y que debe ser registrada en el período en que ocurre, no siendo esto último un trato diferente a los registros contables de ingresos y gastos, por lo demás, y de lo que se intuye de la lectura, se reitera lo dicho en el numeral 8 LISR. No llevando razón el oponente cuando arguye que el reglamento es ilegal porque impone una condición de imposible cumplimiento técnico que contradice la ley”, (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 151 y 152). Igualmente, como bien la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales le hiciera ver a la contribuyente en la resolución recurrida, lo que este Despacho echa de menos es que la recurrente a pesar de que conocer muy bien la letra del inciso g) del artículo 8 de la Ley de mérito según ella misma la transcribe, no haya seguido el procedimiento de registro y amortización de las pérdidas, claramente desarrollado en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en su Reglamento. Así, observa esta Cámara que lejos de encontrarnos ante una violación del principio de legalidad, nos encontramos ante una deficiencia del sujeto fiscalizado al momento de aplicar como deducción de la base imponible las citadas pérdidas, cuando el derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido, quien no guardó el celo necesario en su contabilidad con el fin de practicar la deducción ahora cuestionada por incumplir con los preceptos normativos establecidos por el legislador. Debe recordar así la contribuyente, que es a través de la ley que el legislador ha podido regular aspectos controvertidos como el que nos ocupa y que los reglamentos ejecutivos de esas leyes pueden desarrollar los preceptos de éstas, entendiéndose que no pueden incrementar las restricciones establecidas ni crear las no establecidas por ellas, y que deben respetar rigurosamente su contenido esencial.

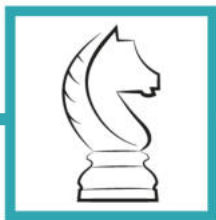


Igualmente, cabe enfatizar que la Dirección General de Tributación en la resolución DGT-R-029-2018, de las 8:05 horas del 15 de junio de dos mil dieciocho, en lo que interesa consideró: *“Que, en el caso del Impuesto Diferido normado por la NIC-12, el contribuyente deberá aplicarlo en todo lo que la norma contable establezca, siempre y cuando no se oponga a ninguna norma tributaria”*, esta remisión a la norma técnica implica llenar el contenido de la norma tributaria, de forma que el registro de las partidas analizadas debe aplicarse en concordancia con lo que técnicamente disponga la Ley, por ello que la determinación tributaria practicada a la recurrente no se encuentra viciada de nulidad, ya que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, se vio en la necesidad de valorar todos los elementos probatorios y establecer el monto exacto de la obligación tributaria, sea, se ha actuado en estricto apego a las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y leyes conexas, así como de los principios doctrinarios relativos a la fiscalización y determinación de la obligación tributaria, por lo cual resulta evidente que los argumentos de la contribuyente no se ajustan al ordenamiento jurídico tributario que regula la materia en cuestión. Es por los motivos expuestos que no se pueden aceptar las pretensiones esgrimidas por la contribuyente que buscan justificar la nulidad invocada, al encontrarse lo actuado en armonía con lo así dispuesto en la normativa tributaria, sin que se observen extralimitaciones en el proceder de la A Quo, que invaliden la modificación practicada a la declaración del impuesto sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2020. Considera esta Sala que, la Administración Tributaria tiene plena potestad y se encuentra facultada jurídicamente para resolver el contenido, procedencia, legalidad y oportunidad de la pretendida deducción, ya que la actividad fiscalizadora, está obligada a examinar bajo la óptica de la regulación normativa citada que le atañe el artículo 8 inciso g) y artículo 12 Inciso i) de su Reglamento, de esta forma, conforme dispone la norma, al tratarse de un gasto, su deducibilidad se

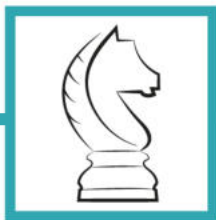


encuentra sujeta a una verificación posterior por parte de la Administración Tributaria en caso de que realice una fiscalización, en la que se determinará si dicho gasto cumple con los presupuestos exigidos por Ley, además al ejercicio de la potestad de verificación y control conforme a lo establecido en los artículos 99, 103 y 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Debe tomar en consideración la recurrente, que tanto la jurisprudencia jurisdiccional como la dictada por este Tribunal, han establecido que para que proceda la nulidad se requiere que la contribuyente haya sido puesto en estado de indefensión, ya sea por violación en los procedimientos administrativos, a los derechos del contribuyente o por cuanto efectivamente no se hayan motivado los ajustes o la desatención de las pruebas ofrecidas en el debate, de tal forma que es imperioso su dictado, para volver a colocar a las partes en igualdad de condiciones. Por todo lo anterior, al encontrarse debidamente motivada la resolución recurrida, la misma cumplió con los presupuestos establecidos en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para su dictado, se ha actuado correctamente por parte de la oficina de instancia, ya que el acto dictado se fundamenta en las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, normas legales que facultan a la Administración Tributaria a determinar las obligaciones de los contribuyentes cuando ocurran hechos o causales como las debidamente verificadas en el caso de autos. No observa esta Sala que se haya expuesto a la apelante a indefensión alguna, ni se han violentado normas fundamentales del procedimiento, que sean de tal carácter como para decretar la nulidad absoluta alegada. En virtud de lo anterior, lo procedente es rechaza la incidencia de nulidad.-

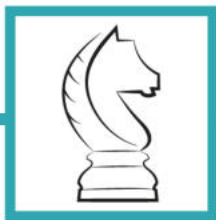
V.- FONDO DEL ASUNTO. SOBRE LA ILEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO, IMPROCEDENCIA



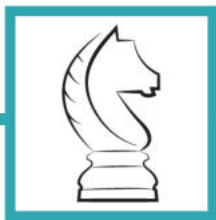
DEL AJUSTE DENOMINADO “GASTOS IMPROCEDENTES POR CONCEPTO DE PERDIDAS DIFERIDAS”. Previo a conocer los alegatos que expone la recurrente en su escrito de apelación, es importante recalcar que los mismos son en gran medida, una reiteración de lo ya alegado por la accionante desde el reclamo administrativo al traslado de cargos y observaciones, argumentos que en su oportunidad fueron correctamente desvirtuados por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, criterios que comparte este Tribunal, mediante los cuales se conoce ampliamente de su disconformidad. Se ha establecido en sede jurisdiccional, que el órgano ad quem, para llevar a cabo su función contralora de la legalidad de las actuaciones, es menester que la sociedad contribuyente haga una exposición sobre los motivos concretos del agravio, los cuales delimitarán el examen de lo resuelto. Se requiere entonces que la apelante formule de manera diáfana y manifiesta las objeciones que tiene contra la resolución impugnada, estando obligada a explicar, clara y precisamente, en qué radican los yerros cometidos por el A Quo debiendo el recurso, en orden a esas exigencias bastarse asimismo en cuanto a su cabal entendimiento. El Tribunal Contencioso ha indicado: *“...El numeral 574 del Código Procesal Civil dispone que, en el acto de comparecer ante el superior, el apelante debe expresar agravios contra la resolución cuestionada. Expresar “agravios” significa poner de manifiesto los aspectos de la sentencia recurrida que aquél considera adversos a sus intereses, contrarios a derecho o al mérito de los autos. Por ende, el sentido de dicho alegato no es, en rigor, combatir los argumentos de la contraparte (pues eso ya se hizo en instancia), ni una reiteración de las argumentaciones que fundamentaron la demanda, sino combatir los argumentos de la sentencia; es decir, los del a quo. Conforme lo ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (véase las sentencias N° 195-2002 de las 16:15 horas del 20 de febrero del 2002 y N° 00255 de las 10:45 horas del 4 de abril del 2008), el recurso delimita la competencia del tribunal de alzada, toda vez que en materia de impugnaciones rige el principio dispositivo. Es por iniciativa del interesado y a*



través de su ruego específico, que el Juez que dictó la resolución o su superior, según sea el tipo de recurso de que se trate, debe analizarla, a los efectos de determinar si se encuentra o no ajustada a derecho. Para llevar a cabo esa función contralora, es menester la exposición de motivos concretos de agravio, los cuáles delimitarán el examen de lo resuelto, no pudiendo el juzgador abarcar aspectos diversos a los reclamados. El Tribunal de alzada se restringe al estudio de los cargos sometidos y solo podrá conocer de los puntos objeto del recurso, no pudiendo verificar un examen oficioso de lo decidido por el Juez de instancia. **Se requiere entonces que el apelante formule de manera diáfana y manifiesta las objeciones que tiene contra la resolución impugnada, estando obligado a explicar, clara y precisamente, en qué radican los yerros cometidos por el a-quo, debiendo el recurso, en orden a esas exigencias, bastarse a sí mismo, en cuanto a su cabal entendimiento.** En consecuencia, es exclusivamente desde esta óptica que se examinará el recurso de apelación formulado en esta litis, omitiendo el análisis de las alegaciones referidas a cuestiones debatidas en primera instancia o bien de aquellas que constituyan una reiteración de argumentaciones, sin fundamentar las razones por las que considera la existencia de un yerro o la carencia de fundamentación fáctica o jurídica de la sentencia de instancia..." (Sentencia número 102-2013-II del TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. II Circuito Judicial. San José, a las ocho horas con cincuenta minutos del treinta de abril de dos mil trece, criterio confirmado mediante sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia números 659-A-S1-2013 de las ocho horas con cuarenta minutos del cuatro de junio del dos mil trece y 829-F-S1-2015 de las catorce horas con veinticinco minutos del veintitrés de julio del dos mil quince). Aunado a lo anterior, a la fecha en que se dicta la presente resolución, no se han aportado nuevas pruebas en contra de lo resuelto en las instancias precedentes, sino que se insiste en la misma línea argumentativa. Ahora bien, la contribuyente en este apartado de fondo, primero realiza una descripción de antecedentes que



considera necesarios para el análisis del caso, dentro de los cuales se puede señalar el siguiente: De acuerdo a estudio de la Oficina Fiscalizadora, la contribuyente registro en su declaración del Periodo Fiscal 2020, en la casilla 44 “Otros Costos, Gastos y Deducciones permitidos por ley” gastos deducibles por un monto total de ¢2.007.815.593, los cuales indica que corresponden a pérdidas de las siguientes empresas que fueron absorbidas mediante la figura de “fusión por absorción” durante el periodo fiscal 2020 en estudio: 1) [...]S.A ([...]): una empresa dedicada al edu-entretenimiento infantil (parque temático), se realiza una fusión con [...]S.A., (durante el periodo fiscal en estudio con denominación social [...]) el 21 de julio 2020 prevaleciendo [...], haciéndose cargo de todas las obligaciones y responsabilidades de [...] y 2) [...] [...] S.A., fusión que se da el 16 de setiembre 2020, dicha sociedad se dedica a proyectos ambientales, específicamente a proyectos de reforestación que, de una manera sostenible con la naturaleza, comercializa madera y vende certificados de carbono. Los antecedentes que señala la contribuyente se aprecian desde el traslado de cargos, que además considera la contribuyente no son controvertidos por la Administración Tributaria (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 28 a 40). **SOBRE LA PROCEDENCIA DE LAS PERDIDAS FISCALES DIFERIDAS.** Observa este Tribunal que, lo actuado por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales se encuentra amalgamado en el estudio de la propia documentación suministrada por la contribuyente, fundamentado en una base real y conforme con los preceptos normativos tributarios que establecen las condiciones para que una empresa pueda deducir como un gasto las pérdidas acumuladas de períodos anteriores, cuyo incumplimiento, acarrea su rechazo como en efecto ocurre en autos, por cuanto la A Quo practicó una vasta exposición de motivos que llevaron a concluir que procedía el rechazo como deducible de la partida registrada en la casilla 44 de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2020, denominada “Otros costos, gastos y deducciones permitidos por la ley”, por un



monto de \$2,007,815,593 registrado como un gasto deducible del impuesto sobre la renta. Se observa que en efecto, se dieron incumplimientos por parte de la contribuyente quien no registró conforme a la normativa tributaria que regula la materia y que encuentra su asidero en los siguientes elementos ya desarrollados por la A Quo desde el traslado de cargos, la resolución determinativa y la resolución apelada, quedando claro que las pérdidas consignadas en la casilla 44 "Otros costos, gastos y deducciones permitidos por la ley" del Impuesto sobre la renta, del periodo fiscal en estudio 2020, por el monto de \$2,007,815,593.00 corresponden a pérdidas generadas por las empresas absorbidas ([...] S.A y [...] [...] S.A), durante el periodo fiscal 2019. Para demostrar las pérdidas y su correspondiente registro, la contribuyente desde el inicio del procedimiento determinativo, aportó una Certificación de Contador Público Autorizado (archivo digital 0117.Tomo 4-Cert, imagen 77 a 80), en dicha certificación se deja en evidencia lo siguiente: *"Procedimientos acordados para certificar que, las empresas fusionadas, [...] S.A., cédula [...] y [...], S.A., cédula [...], empresas actualmente fusionadas con [...], S.A., generaron pérdidas en el periodo fiscal 2019. Referidas pérdidas fueron contabilizadas, antes de la fusión por [...] y [...], S.A., en el periodo fiscal inmediato posterior (PF-2020); conforme se muestra en los registros auxiliares que para estos efectos llevan ambas empresas- [...], S.A. cédula jurídica [...], en su calidad de sociedad prevaleciente, aplicó esta pérdida en el PF-2020, todo lo cual se muestra en documentación aportada por la requerida como parte integral del expediente"*. La información correspondiente a la fecha de fusión de las empresas antes indicadas también consta en el libro legal de Registro de Asamblea de Socios, acta número diecisiete del 04/06/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...] S.A. y acta número veintiuno del 21/07/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...] S.A., (archivo digital 0002.Tomo 1-Cert, imágenes 86, 96 y 97). Además, durante el proceso, en las diferentes etapas de defensa de la contribuyente, insiste en que lo correcto de acuerdo a la técnica y lógica, es realizar dicho registro contable



en el periodo siguiente, cuando se fusionaron las empresas, al momento de realizar su conciliación fiscal, cuyo registro se efectuó en el año 2020, específicamente en fecha del movimiento 31/01/2020, lo anterior se evidencia en la carpeta de información aportada 9-5-2023, en archivo Excel, CD, que la misma contribuyente muestra de seguido:

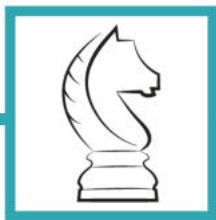
i. [REDACTED]

Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monta del débito	Monta del crédito
13090302	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% 5 PERIODOS ACUMULADAS PERIODO 2019	129,053,785.64	-
63010302	Impuesto y Renta Diferido	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% 5 PERIODOS ACUMULADAS PERIODO 2019	-	129,053,785.64
							129,053,785.64	129,053,785.64

ii. [REDACTED]

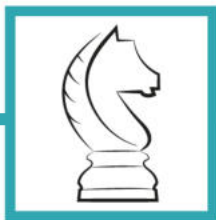
Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monta del débito	Monta del crédito
5-05-01-009-001	Impuesto Renta Crédito Activo por pérdidas acumuladas	OGC0002272	1	31/9/2020	OGC0002272	30% IRPD PERIODO 2019	473,290,892.17	
4-02-02-001-009	Ingreso por Imp. Renta Crédito de pérdidas acumuladas	OGC0002272	2	31/9/2020	OGC0002272	30% IRPD PERIODO 2019		473,290,892.17
							473,290,892.17	473,290,892.17

Con lo anterior se confirma que efectivamente las pérdidas diferidas no fueron registradas por las empresas [...] S.A. y [...] en el período que ocurrieron como lo exige la norma tributaria y aunque la contribuyente en su defensa insiste en manifestar: *"en que la pérdida fiscal únicamente se pueden conocer cuando se realice la conciliación fiscal, la cual se puede hacer hasta que la contabilidad de un periodo este completa (temporalmente cuando ya ha finalizado el periodo fiscal), por lo que el registro de esa pérdida no puede ser incluido dentro del mismo periodo cuya contabilidad ya cerró"*, (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 180). Con lo anterior solamente se ratifica lo indicado en la resolución recurrida al señalar: *"De tal manera, en igual orden de ideas este despacho le hace hincapié al objetante, sobre que el cierre contable se encuentra ligado al cierre fiscal, es decir que para poder realizar el cierre contable es necesario que la empresa conozca del impuesto a pagar o pérdida a diferir, de tal modo*

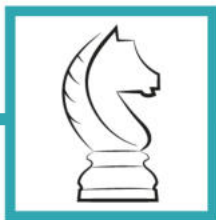


que debe haber realizado primero el cierre fiscal, y por ende la conciliación fiscal. Esto por cuanto, es de conocimiento que, el cierre contable permite conocer los ingresos y gastos obtenidos durante el ejercicio en el cual se realizan ajustes contables para obtener los gastos de amortización, por deterioro, regulaciones de existencias entre otros, obteniendo los gastos e ingresos que se integran a resultados, consiguiendo un resultado contable antes de impuestos, del ejercicio del año. En el cierre fiscal, se realizan los ajustes relacionados al pago de los impuestos, los cuales son importantes para cumplir con las disposiciones de ley y tener la posibilidad de efectuar deducciones fiscales que ayuden a una mejor rentabilidad de la empresa”, (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 142).

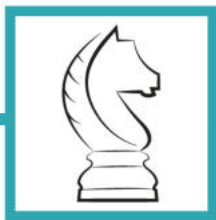
Evidentemente en el caso que nos ocupa, la denegatoria del reconocimiento de pérdidas de operación diferidas no se debió a la existencia de un error de concepto, sino a la existencia de errores e inconsistencias en la contabilidad de la empresa y que fundamentaron su rechazo por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de la potestad de verificación y control conforme a lo establecido en los ya indicados artículos 99, 103 y 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del artículo 8 inciso g) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 12 inciso i) de su Reglamento, estando la actividad fiscalizadora, obligada a examinar bajo la óptica de la regulación normativa que le atañe, por lo que resulta conveniente transcribir nuevamente los textos legales y reglamentarios que expresamente disponen: **“ARTICULO 8º.- Gastos deducibles.** Son deducibles de la renta bruta: (...)g) Cuando en un periodo fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes periodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco periodos. Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se regirán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso. **La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará**



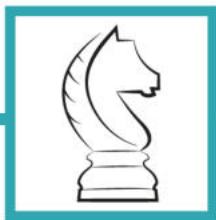
siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción." (El resaltado no es del original). Asimismo, el artículo 12 de su Reglamento, dispone en su inciso i) lo siguiente: **"Artículo 12 Costos y Gastos deducibles.** "Inciso i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos. El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como "pérdidas diferidas" en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente. En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumuladas ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad". De lo anterior, se puede extraer que en relación con la deducibilidad de pérdida, pueden resumirse como siguiente los requisitos para que proceda la deducibilidad: a) Que se trate de pérdidas reales, b) Debe tratarse de pérdidas que sean producto de la actividad normal de la empresa, c) Deben estar correctamente registradas o contabilizadas como pérdidas diferidas, y d) Que la deducción solamente procede dentro del límite temporal fijado por la norma (Ver en este sentido TFA No.408-2014



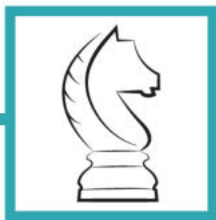
de las nueve horas del seis de agosto del dos mil catorce, 558-P-2022 de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del diez de noviembre del dos mil veintidós). En el caso de análisis, no se cumple con todos los requisitos señalados ya que el legislador dejó claramente establecido y así lo entiende esta Sala que uno de los requisitos necesarios para aplicarse las pérdidas es que estén debidamente contabilizadas como pérdida diferida en el período que hayan ocurrido. Adicionalmente, al respecto, este Tribunal considera oportuno recordar nuevamente que el artículo 8, inciso g), párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que la determinación de las pérdidas queda a juicio de la Administración Tributaria, quien las aceptará si están debidamente contabilizadas, situación que no acontece en el caso de la recurrente, por cuanto ha quedado demostrado la inconsistencias en el registro de las pérdidas aludidas, al evidenciarse que las empresas absorbidas ([...] S.A. y [...] S.A.) no contabilizaron para cada empresa las pérdidas diferidas, en el período fiscal 2019 cuando ocurrieron, de los registros contables de anterior visualización, se aprecia perfectamente que el registro se efectuó hasta en fecha 31/01/2020, hecho que también es reconocido por la propia contribuyente, cuando señala: *"Para el caso de marras no se discute que la pérdida existiera, tal circunstancia es validada, lo que se cuestionó fue el momento de su **registro en el año 2020**. Así, siendo que el cierre del periodo fiscal 2019 de ambas empresas se dio en diciembre de 2019, la técnica y lógicamente correcto, era que dichas Compañías realizaran su conciliación fiscal en **enero de 2020 en ese momento registrarán la pérdida diferida**, tal y como lo hicieron según se observa en el CD a folio 374, carpeta "información aportada 9-5-2023" archivo Excel "Requerimiento 10121103:"* (El resaltado no es del original), (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 180). Así como los registros contables de anterior referencia confirma su registro específicamente en fecha del movimiento 31/01/2020, incumpliendo con uno de los requisitos establecidos por Ley, que la deducción solo procede dentro de los límites temporales



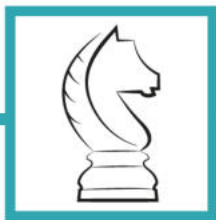
fijados por la Ley, en este sentido, este Tribunal estima que la administración Tributaria ha actuado correctamente al tener los elementos necesarios para llevar a cabo la determinación, de acuerdo con la información suministrada, toda vez que el procedimiento de determinación tributaria, tiene como norte la búsqueda de la verdad real, principio general rector de todo procedimiento administrativo. Por otra parte, este Tribunal es claro que con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobada y adoptada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, la Dirección General de Tributación en el marco de sus competencias conforme al artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios emitió la resolución DGT-R-029-2018, de las 8:05 horas del 15 de junio de dos mil dieciocho, en la que esa Dirección emitió su criterio interpretativo con respecto a la aplicación de las NIC aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en lo que interesa consideró esa Dirección: *"...II.-Que el artículo 128 del Código Tributario establece la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole, cumpliendo con los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, en adelante NIIF, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en adelante CCPCR, siempre que éstas últimas no supongan oposiciones a las leyes tributarias y en caso de conflicto entre ellas, para fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en la normativa tributaria. III.-Que en el artículo 57 del Reglamento, a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante RLISR, Decreto Ejecutivo N° 18445-H del 9 de setiembre de 1988, también dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a las normas internacionales de contabilidad, denominadas Normas Internacionales de Información Financieros. IV.-Que la Junta Directiva del CCPCR, en el acta de la sesión N° 27-2001 de 27 de agosto de 2001, publicada en La Gaceta N° 167 del 31 de agosto de 2001, adoptó en forma total las Normas Internacionales de Contabilidad, en adelante NIC, hoy conocidas*



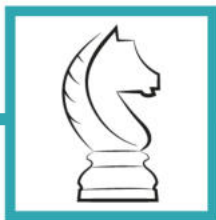
como NIIF, y en su circular N° 06-2014, publicada en La Gaceta N° 76, del jueves 11 de diciembre del 2014, ratifica la adopción del conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera, en adelante NIIF y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, acordándose también que toda modificación a las Normas o Interpretaciones que se den en el futuro, se considerarán aprobadas de forma automática e incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica para el tratamiento contable. V.-Que mediante Resolución N° 52-01 del seis de diciembre del 2001, se establecieron los criterios interpretativos respecto de la aplicación de las NIC adoptadas por el CCPCR en relación con la materia tributaria y su efecto en el impuesto sobre las utilidades. VI.-Que por la trascendencia que tiene en la determinación de la renta imponible, es indispensable que la Administración Tributaria actualice la Resolución N° 52-01 y las pautas sobre el tratamiento fiscal de los activos, y emita su criterio interpretativo respecto de la aplicación de las NIIF, aprobadas y adoptadas por el CCPCR, en relación con las normas tributarias, en especial con respecto a las relacionadas con el impuesto sobre la renta. VII.-Que, con la finalidad de brindar la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes, los criterios que se emiten en la presente resolución constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones hasta donde ellas lo permitan, con las NIIF". Conforme a lo transcrito, la Dirección General de Tributación ha tomado en consideración que las NIC aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos, son normas expresas para el registro contable, presentación de estados financieros y revelación de la información financiera, que por su trascendencia en la determinación de la renta imponible, como base del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se hacía necesario que esa Administración Tributaria emitiera a través de esa resolución su criterio interpretativo con respecto a su aplicación en relación con las normas



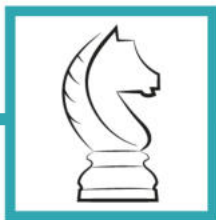
tributarias, en especial las relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, haciendo la aclaración, que lo que se pretendía con esos criterios era una armonización de las normas legales y reglamentarias en materia tributaria y hasta donde estas lo permitan, con la NIC 12, que en lo que interesa la citada resolución DGT-R-029-2018, en el Considerando VIII, al indicar: *“Que, en el caso del Impuesto Diferido normado por la NIC-12, el contribuyente deberá aplicarlo en todo lo que la norma contable establezca, siempre y cuando no se oponga a ninguna norma tributaria”*. Y es que, si bien hay un deber de los declarantes o contribuyentes de llevar su contabilidad de acuerdo con estas Normas Técnicas en el área de una ciencia determinada, su fin es de naturaleza contable y por ende no resultan oponibles por sobre la legislación tributaria desde el punto de vista fiscal. Por lo que, la A Quo, en esa facultad va más allá de la simple verificación de que el cálculo de la pérdida de operación de períodos anteriores y su respectiva amortización hayan sido correctos, sea, si fuera el caso que el cómputo o la amortización se hizo incorrectamente, la Administración está autorizada por ley para rechazar o modificar en el período actual no prescrito, según el monto cuya amortización se está rebajando como gasto de la renta bruta, cuando contablemente no se ha representado, como en efecto ocurriera en autos ante la omisión detectada. Por otra parte en cuanto la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, ha sido criterio reiterado lo resuelto por los órganos jurisdiccionales, en cuanto han dictado que: *“..las Normas Internacionales de Contabilidad o NIC, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, son normas de carácter técnico no jurídicas, y el hecho de que se les llame “Normas”, no significa ello que dichas normas posean la potencia o la resistencia de una norma jurídica, menos una superior a las normas que comprenden el ordenamiento jurídico, como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia Tributaria...”* (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. SECCIÓN CUARTA. Fallo No. 064-2019-IV, a las once horas del siete de agosto de



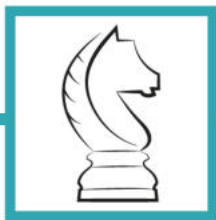
dos mil diecinueve). De lo expuesto se desprende, que la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de un contribuyente, no supone perder de vista las regulaciones que en materia tributaria se hallan contenidas en las leyes y reglamentos respectivos, por lo que, no es correcto pretender que esas normas contables privaran sobre las normas tributarias, en cuanto a su pretensión de centrar su defensa en manifestar que su representada sí cumple con la correcta contabilización ya que ambas compañías absorbidas en cumplimiento de norma contable NIC 12 y de la norma fiscal procedieron contablemente a registrar el impuesto sobre renta diferido en el mes de enero del 2020, una vez que se realizó el cierre fiscal y se preparó la conciliación fiscal; cuando la norma legal, establece que el derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que éstas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido. Conforme lo expuesto, ésta Sala no evidencia la existencia de error alguno en cuanto al procedimiento empleado por la Administración Tributaria, según lo expuesto hasta el momento, es posible concluir que lo señalado por la Administración no resulta contrario a la lógica y la técnica, al contrario, se ha podido demostrar que la contabilización de las pérdidas por parte de la contribuyente, omitió un requisito, requerimiento implícitamente exigido por nuestro ordenamiento jurídico; como se pudo observar en el fundamento jurídico, no es una interpretación de la Administración Tributaria que sea contrario con el ordenamiento jurídico, todo lo contrario, resulta acorde con la normativa tal y como lo regulan los artículos 8, inciso g), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y artículo 12, inciso 1), del Reglamento. Por su parte, con la modificación practicada la Oficina A Quo ha sido diáfana al señalar las anomalías encontradas en la contabilización de las pérdidas sometidas a su análisis y sobre los errores en que incurrió la contribuyente al no registrar las pérdidas solicitadas (pérdida diferida) en el periodo correspondiente, por lo que se consideran desacertadas las pretensiones de la recurrente, las cuales



además de ser contrarias a la normativa tributaria aplicable, obvian que es a ella a quien le compete comprobar fehacientemente, que tiene derecho a la deducción de las pérdidas de referencia. Por ello, se considera que, con base en los términos expuestos, la determinación tributaria practicada a la recurrente por la Dirección de Grandes Contribuyentes, realizó una justa valoración de las pruebas aportadas que la misma contribuyente adjuntó y en estricto apego a las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, que regula la materia en cuestión, quedando demostrado, al señalar la determinación lo siguiente: *“En el caso que nos ocupa, las empresas [...] S.A. y [...] incumplieron con la norma fiscal la cual establece que dichas pérdidas se reconocerán siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas en el período del impuesto en que haya ocurrido. De tal forma, es evidente que las empresas con quien se fusionó su representada no registraron las pérdidas diferidas en el período 2019. Tenga presente el quejoso, que las leyes fueron creadas para ser respetadas y cumplidas, en este caso por los Contribuyentes del impuesto sobre la renta, más aún, si lo que pretende su representada es gozar de un beneficio fiscal, donde el administrado debe cumplir con sus deberes y obligaciones para hacerlo efectivo. Precisando, de todo lo expuesto, se comprueba que las pérdidas diferidas no fueron registradas por las empresas [...] S.A. y [...] en el período que ocurrieron como lo exige la norma tributaria. No siendo real que técnicamente sea imposible dicho registro. Y aunque el querellante ha realizado una defensa difusa y desatinada tratando de atacar el reglamento tildándolo de ilegal, y manifestando que las pérdidas fiscales no se pueden incorporar en la contabilidad, ya que son resultados extracontables, y lo que se registra es el impuesto diferido que corresponde al 30%, asombra a este despacho. Porque como se describió en las líneas que anteceden, es correcto que la NIC 12 exige que se registre como ingreso (no gravable) el impuesto o el resultado que se obtiene de aplicar al total de la pérdida la tarifa del impuesto en este*



caso el (30%), pero también debe tener presente el inconforme que la pérdida debe declararse en la casilla 44 llamada Otros gastos y deducciones permitidos por ley, así como lo realizó su representada en la declaración del ejercicio fiscal 2020, deduciéndose ¢2.007.815.593.00 por pérdidas diferidas producto de la fusión con las empresas [...] S.A. y [...]. Teniendo ambos registros el mismo efecto y para cual se le ha indicado como se debió realizar el registro", (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 98 y 99). Por lo que no son de recibo sus argumentos relacionados con el tema de la conciliación (ajuste en el periodo siguiente e incorporación al periodo que afecta vía conciliación), del plazo de presentación de la declaración D-101 , así como el tema de utilidad/pérdida fiscal, cuyo único propósito es de justificar la omisión incurrida. Como lo ha indicado la resolución recurrida: "de ningún modo el espacio de tiempo que otorga la administración para el pago del impuesto sobre la renta se debe a que da tiempo para que el obligado tributario realice su conciliación fiscal, o su cierre fiscal, como lo quiere hacer ver", (archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imagen 145). Se le recuerda nuevamente a la contribuyente que si el gasto que se quiere hacer valer como deducible, debe cumplir con todos los requisitos señalados ya que el legislador lo dejó claramente establecido, en la literalidad del inciso g) del artículo 8 y el artículo 12 inciso i) de su Reglamento, de esta forma el gasto que pretende deducir la contribuyente, originada de las empresas absorbidas producto de la fusión, no fueron registradas por las empresas [...] S.A. y [...] en el período que ocurrieron como lo exige la norma tributaria, tal y como lo está señalando la oficina fiscalizadora, en concordancia con esta normativa fiscal es que se debe interpretar armónicamente para efectos fiscales. Así mismo, se debe tener presente lo señalado en la resolución recurrida al indicar: "En el mismo orden de ideas, esta representación le reitera al debatiente que no es de recibo su expresión "que al analizar el numeral 8 inciso g) de LISR observa que solamente exige que las pérdidas se encuentren debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas sin imponer ningún tipo de límite temporal". Tenga presente el



objetante que la LISR es una sola, la cual debe de ser de conocimiento del administrado, con el fin de que cumpla con las disposiciones de esta misma. De tal manera, se le reitera la lectura al capítulo III titulado período fiscal el cual en apoyo a nuestra tesitura se reproduce: “Artículo 4 Período del impuesto. El período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que establezcan en la presente ley, cada período del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. No obstante, lo anterior la Administración Tributaria podrá establecer, cuando se justifique, con carácter general, períodos de impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales.” En igual sentido, el numeral 12 inciso i) del RLISR establece que las pérdidas diferidas además de estar registradas deben de ser del período del impuesto en que se hayan incurrido. Con base en las consideraciones deslindadas, las empresas [...] S.A. y [...] S.A. (pertenecientes al mismo grupo económico) tenían un período fiscal anual de enero a diciembre, de tal manera, debían registrar la pérdida diferida en el ejercicio fiscal que ocurrió, sea, el período fiscal 2019, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR y 12 inciso i) de su reglamento”. (Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 143 y 144). En este sentido, nota este Tribunal adicionalmente, que el registro de la pérdida diferida no solo es una formalidad contable, sino que, no se debe pasar por alto la consideración que, debe ajustarse a la normativa que da sustento a la deducción del gasto, esto es, la indispensable acreditación de la necesidad, utilidad y pertinencia de éste para la producción de la renta gravable, la cual, solo es posible con el aporte de la documentación fehaciente de respaldo a los registros contables que dieron origen a las pérdidas aplicadas en el período fiscal respectivo, las cuales se están difiriendo en el periodo fiscal en estudio. Adicionalmente, y de acuerdo con lo señalado serán gastos deducibles de la renta bruta, en los términos del artículo 5 y 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -Utilidades, que en su Artículo 5- Renta bruta, señala:



"Artículo 5- Renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el artículo 1 (...) La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles..."; y el artículo 13 del Reglamento, establece: **"Artículo 13.- Renta bruta.** La renta bruta constituye la suma de las siguientes rentas: a) Ingresos percibidos por el contribuyente durante el período del impuesto, provenientes del desarrollo de actividades lucrativas de fuente costarricense". Como ha quedado señalado al efecto, las empresas [...] S.A. y [...] S.A. tenían un período fiscal anual de enero a diciembre, de tal manera, debían registrar la pérdida diferida en el ejercicio fiscal que ocurrió, sea, el período fiscal 2019, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 8 inciso g) de la LISR y 12 inciso i) de su reglamento de repetida cita. Adicionalmente, se agrega que el proceso de fusión con [...] S.A, se concretó el 21 de julio 2020 prevaleciendo [...], haciéndose cargo de todas las obligaciones y responsabilidades de [...] y con [...] S.A la fusión se da el 16 de setiembre 2020, también consta en el libro legal de Registro de Asamblea de Socios, acta número diecisiete del 04/06/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...] S.A y acta número veintiuno del 21/07/2020, acuerdo de fusión con la empresa [...] S.A, así lo ha indicado la contribuyente en el siguiente detalle:

Detalle de las fusiones (ver folio N°29)

Sociedad	Cedula juridica	Tipo	Fecha	Prevalece
[REDACTED] S.A	3-101-[REDACTED]	Absorción	21-07-2020	[REDACTED] S.A
[REDACTED] S.A	3-101-[REDACTED]		16-09-2020	3-101-[REDACTED]



(Archivo digital 0002.Tomo 1-Cert, imágenes 86, 96 y 97). Es decir, a la fecha de la fusión, ya las empresas transmitentes de la obligación debieron efectuar los registros contables de sus operaciones al cierre del periodo 2019. No obstante, y según se esclarece en los registros contables aportados al efecto por la contribuyente, asientos contables en formato Excel y archivo electrónico con detalle de movimientos de las cuentas contable relacionadas generadas en las empresas [...] S.A y [...], CD, según el siguiente detalle:

[...]

Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monto del débito	Monto del crédito
11090102	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2019	129 053 785,64	-
63010102	Impuesto s/ Renta Diferido	16339	No Aplica	31/1/2020	16339	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2019	-	129 053 785,64
							129 053 785,64	129 053 785,64

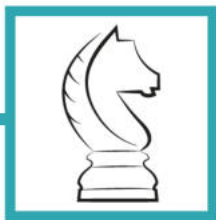
[REDACTED]

Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Monto del débito	Monto del crédito
1405-01-009-001	Impuesto Renta Diferido Activo por pérdidas acumuladas	CGC0002272	1	31/1/2020	CGC0002272	30% ISRD PERDIDA 2019	473 290 892,17	
4402-02-001-009	Ingreso por Imp. Renta Diferido de pérdidas acumuladas	CGC0002272	2	31/1/2020	CGC0002272	30% ISRD PERDIDA 2019		473 290 892,17
							473 290 892,17	473 290 892,17

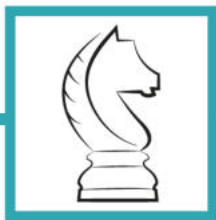


Número de la cuenta a último nivel	Nombre de la cuenta a último nivel	Número de asiento	Número de movimiento	Fecha del Movimiento	Detalle o concepto del movimiento	Comentario	Saldo Inicial	Monto del débito	Monto del crédito	Saldo Final
11090102	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16339	No Aplica	31/12/2020	16339	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2019	-	129 053 785,64	-	129 053 785,64
11090102	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16488	No Aplica	16/9/2020	16488	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2020	129 053 785,64	81 721 358,86	-	210 775 144,50
11090102	Pérdidas Acumuladas Diferidas	16490	No Aplica	16/9/2020	16490	ASIENTO DE RUSION	210 775 144,50	-	210 775 144,50	-
63010102	Impuesto s/ Renta Diferido	16339	No Aplica	31/12/2020	16339	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2019	-	-	129 053 785,64	- 129 053 785,64
63010102	Impuesto s/ Renta Diferido	16488	No Aplica	16/9/2020	16488	30% S/PERDIDAS ACUMULADAS PERIODO 2020	- 129 053 785,64	-	81 721 358,86	- 210 775 144,50
63010102	Impuesto s/ Renta Diferido	16489	No Aplica	16/9/2020	16489	ASIENTO DE RUSION	- 210 775 144,50	81 721 358,86	-	- 129 053 785,64
63010102	Impuesto s/ Renta Diferido	16489	No Aplica	16/9/2020	16489	ASIENTO DE RUSION	- 129 053 785,64	129 053 785,64	-	-

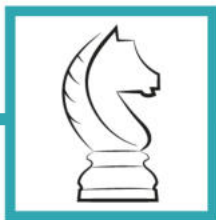
(Archivo digital 0117.Tomo 4-Cert, imágenes 96 a 98). Incumpliendo con el precepto establecido en el artículo 8, inciso g) de la ley del impuesto sobre la renta, así como el párrafo tercero del inciso i) de su reglamento, en el que se establece el derecho a deducir las pérdidas que se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido. En apoyo a la resolución del presente asunto, este Tribunal estima conveniente exponer nuevamente lo resuelto por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en resolución No. 2004-05015, al conocer de la Acción de Inconstitucional, referida a pérdidas diferidas, que en lo que interesa resolvió: “...En el presente caso, considera la Sala que también es la Ley la que claramente determina cuál es la base imponible para el impuesto a las utilidades de las empresas, ya que en forma precisa se expresa que el importe del tributo será calculado a partir de su renta bruta, entendida como el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por parte del sujeto pasivo, en virtud de las actividades (artículo 5° de la Ley 7092). El numeral 8° de la misma Ley, determina los gastos deducibles de la renta bruta, a fin de obtener la renta neta, sobre la cual será calculado el impuesto. En el caso en estudio, es el mismo artículo 8° el que



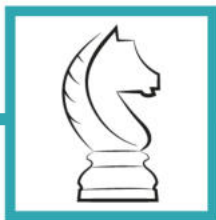
dispone que las pérdidas diferidas debidamente contabilizadas como tales pueden ser tenidas como gastos deducibles. El penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Decreto 18445-H lo que hace es agregar que las pérdidas diferidas -para ser deducidas- deben haber sido contabilizadas en el período en el que ocurrieron. Lo anterior no modifica en nada la base impositiva del tributo en cuestión, sino que tan solo refuerza los controles de la Administración Tributaria, a efecto de evitar que a un contribuyente le sean deducidas pérdidas inexistentes u ocurridas en un período distinto de los que la norma en cuestión permite. Por otra parte, como alegan tanto el Ministerio de Hacienda como la Procuraduría General de la República, el artículo 234 del Código de comercio, obliga a las empresas que ejercen el comercio a llevar la contabilidad del negocio en orden y de conformidad con las siguientes disposiciones de este Código; a conservar los libros de contabilidad desde que se inician hasta cuatro años después del cierre del negocio, y conservar igualmente la correspondencia, las facturas y los demás comprobantes, por un período no menor de cuatro años contados a partir de sus respectivas fechas, salvo que hubiere juicio pendiente en que esos documentos se hubieren ofrecido como prueba. Esta norma es complementada en lo conducente por el artículo 258 ibídem, según el cual, en libro de balances se asentará por primera partida el balance general de situación del negocio o empresa al iniciar operaciones. Sucesivamente, cada año, al cierre de operaciones de su ejercicio fiscal, deberán asentarse los siguientes estados: balance de comprobación, anterior al cierre de operaciones del libro mayor; estado de ganancias y pérdidas; balance General de Situación, posterior a dicho cierre; etc. En otras palabras, la contabilización de las pérdidas debe ser efectuada según el Código de Comercio, en el mismo período en que ocurrieron, por lo que es lógico que tan solo dichas pérdidas diferidas son las que podrán ser consideradas a efecto de calcular la renta neta. No es la norma reglamentaria la que impone el deber de llevar una contabilidad anual comprensiva de las pérdidas sufridas, ni la que en última instancia determina cuál es la base imponible, sino que es la Ley



formal la que regula tales extremos, por lo que en lo que atañe a este tema, la presente acción deberá ser desestimada.” (SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Res: No. 2004-05015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro). Al respecto, este Tribunal estima que la Administración Tributaria, según se logra visualizar a lo largo del expediente administrativos, sí ejerció los mecanismos legales pertinentes necesarios para determinar la veracidad de lo así declarado en el Impuesto sobre la Renta-Utilidades, con su consecuente efecto en lo así declarado, ajustes que debe confirmar esta Sala al ser que la contribuyente no ha desvirtuado la determinación, al no aportar el material probatorio idóneo que valide su pretensión, lo anterior, porque no es posible obviar o desconocer lo dispuesto por la Ley su Reglamento. En efecto, este Tribunal advierte a pesar de que la contribuyente le compete la carga de la prueba, esta no presenta evidencia alguna que desvirtúe lo actuado por la oficina fiscalizadora, imposición legal derivada de los artículos 140 del Código Tributario, 293 de la Ley General de la Administración Pública y 41 del Código Procesal Civil, aplicados en forma supletoria con base en el numeral 155 del mismo Código Tributario. Expone el artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: *“Artículo 140.-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”.* (El énfasis no es del original). Como se puede apreciar, una vez que la Administración de origen establece una determinación tributaria como la que aquí se analiza en el ajuste que la compone, corresponde a al contribuyente probar los hechos que imposibiliten, alteren o hagan fenecer la determinación indicada. Por

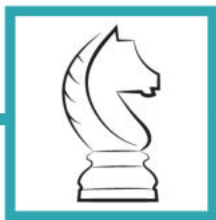


su parte, indica expresamente el artículo 41.1 del Código Procesal Civil vigente, que: *“Incumbe la carga de la prueba: 1. A quien formule una pretensión, respecto de los hechos constitutivos de su derecho. 2. A quien se oponga a una pretensión, en cuanto a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos del derecho del actor”*. Sobre el tema, la jurisprudencia tributaria, se ha pronunciado, entre otras, en la sentencia No.111 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia del 11 de octubre de 1995, cuando dispuso al respecto: *“Es principio general de la materia tributaria que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación”*. (TFA-250-2005 de las diez horas treinta minutos del catorce de junio del año dos mil cinco). También el Tribunal Contencioso ha indicado que: *“En menesteres tributarios, el numeral 19 del Reglamento de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Este tratamiento, de manera reciente, se ha reconocido legalmente, mediante la reforma realizada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria No. 9069, entre otras normas, al numeral 140 del Código Tributario, incorporando un párrafo segundo en el siguiente sentido: “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.”* Por su parte, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y Código Procesal Civil, resulta aplicable el precepto 317 de este último cuerpo normativo, así como los ordinales 214,



221, 297, 298 de la citada Ley No. 6227/78 y de modo más reciente lo preceptuado por los cánones 58,82 y 85 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los conflictos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico (como todo en el derecho), la carga de la prueba debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado “onus probandi” corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas del procedimiento”. **(SENTENCIA No. 0255-2012. Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Sección VI, de las 7 horas del 11 de noviembre del 2012)**. Por todo lo anterior, comparte este Órgano Colegiado en su totalidad las consideraciones expuestas en la resolución determinativa y considera que la Administración Tributaria rebate acertadamente las alegaciones de la recurrente y habiéndose abocado este Despacho al estudio y análisis del expediente determinativo, conforme se ha venido detallando en forma precisa y concreta, estima que la resolución recurrida ha hecho una justa valoración de las pruebas aportadas y una apreciación y aplicación correcta de las disposiciones legales que regulan la materia, por lo que se impone confirmarla en todos sus extremos.-

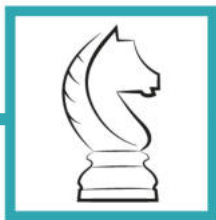
VI.- SOBRE LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES. PLAZO DEL ARTÍCULO 163 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. En el caso concreto a que se contraen las presentes diligencias y con fundamento en lo establecido en el artículo 87 del Reglamento de Procedimiento Tributario, en vista de que el Recurso de Apelación fue admitido mediante resolución MH-DGT-DGCN-DF-AU-0038-2024, comunicada vía correo electrónico el 04 de junio del 2024 (Archivo digital 0213.Tomo 5-Cert, imágenes 198 a 203) y que según lo dispuesto por el artículo 38 de la Ley de Notificaciones la persona quedará notificada al día “hábil” siguiente de la transmisión, es decir el día 5 de junio de 2024; resolución en la que se le otorga un



plazo de 30 días a partir del día siguiente de la notificación para que realice la defensa de sus derechos, ofreciendo o aportando prueba de descargo correspondiente, el plazo inicia el 06 de junio y vence el 17 de julio de 2024. Sin embargo, en fecha 12 de julio de 2024, la contribuyente presenta escrito de apersonamiento ante este Tribunal (Archivo digital 0237.Apersonamiento TFA – [...], 0239.Correo apers TFA 1 y 0240.Correo apers TFA 2), por lo que de conformidad con el artículo 257 de la Ley General de la Administración Pública, los plazos se tienen por vencidos si antes de su fenecimiento se cumplen los actos para los que estaba destinado, de tal forma que el plazo de seis meses fijado en el artículo 163 del Código Tributario, empieza del 13 de julio de 2024 al 13 de enero del 2025, período en el que se deben computar intereses y a partir del 14 de enero de 2025 y hasta la efectiva notificación de la presente resolución se entiende suspendido el cómputo de intereses en caso de retraso. Este Tribunal únicamente se pronuncia sobre los intereses por la disposición contenida en el artículo 87 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Este Tribunal advierte que el expediente de mérito ingresa a este Despacho el día 13 de noviembre del 2024 (Archivo digital 0244.CORREO_OFI_REMI_MH-DGT-DGCN-DF-OF-0833-202).-

POR TANTO

Se rechaza la nulidad invocada. Se declara sin lugar el recurso de apelación. Se confirma la resolución venida en alzada. **NOTIFÍQUESE. -**



Lic. Harold Quesada Hernández

PRESIDENTE DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO

**Licda. Floribeth Cordero
Rivera**

Licda. Marcela Salazar Chinchilla