**Caso No 2.** Tomando como base el Fallo que se proporciona, prepare un Ensayo no mayor a una página, en el que se refiera a la posición de la Administración Tributaria, con respecto a las pruebas aportadas por el obligado tributario.

**TFA No. 210-P-2019. SALA PRIMERA.TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.  San José, a las doce horas cinco minutos del veintiuno de mayo del dos mil diecinueve.-**

Conoce este Tribunal del Recurso de Apelación interpuesto por el señor **[…]**portador de cédula número […], en contra de la Resolución **SF-AU-01-R-1270-10**de las ocho horas cuatro minutos del diecinueve de julio del dos mil diez,  que confirma la resolución **N° SF-DT-01-R-544-10** de las ocho horas con doce minutos del cinco de abril del dos mil diez, ambas dictadas por la Administración Tributaria de San José, referente al Impuesto a las sobre la Renta del periodo fiscal 2007. (**Expediente N° 11-03-251)**.-

**RESULTANDO**

**1.-**Que mediante resolución **N° SF-DT-01-R-544-10** de las ocho horas con doce minutos del cinco de abril del dos mil diez, notificada satisfactoriamente el 04 de mayo del mismo año, la Administración Tributaria de San José, declara sin lugar la excepción, la nulidad y el reclamo administrativo presentado, en contra del traslado de cargos 2752000024453 y confirma la determinación tributaria por el monto de ¢7.392.647.00 (siete millones trescientos noventa y dos mil seiscientos  cuarenta y siete colones con cero céntimos), más intereses respectivos. Advierte que en su contra puede interponerse recurso de revocatoria o prescindir de éste y formular   apelación para ante éste Tribunal, debiendo interponerse dentro de los treinta días hábiles siguientes a su notificación. (Folios 71 a 91).-

**2.-** Que inconforme con lo resuelto, la recurrente formula el 24 de mayo del 2010, recurso de revocatoria con apelación en subsidio en contra de la resolución de cita. (Folios 92 a 170).-

**3.-**Que mediante Resolución **SF-AU-01-R-1270-10**de las ocho horas cuatro minutos del diecinueve de julio del dos mil diez, notificada el 09 de agosto del mismo año, la Administración Tributaria de San José, rechaza el recurso de revocatoria presentado en contra de la resolución de cita N**° SF-DT-01-R-544-10**, y por esta a derecho admite y da trámite el recurso de apelación, emplaza al  recurrente  para que dentro de los quince días siguientes a su notificación de conformidad con el canon 146 del Código Tributario aporte si tiene a bien  alegatos y pruebas pertinentes para su defensa. (Folios172 y 176).-

**4.-** Que el contribuyente, el día 30 de agosto del 2010, presenta recurso de apelación en contra de la resolución N°SF-AU-01-R-1270-10, manifestando las razones de su inconformidad y adjuntando pruebas. (Folios 177 a 307).-

**5.-** Que el presente expediente ingresó a  este Tribunal el 22 de marzo del 2011. (Folio 310).-

**6.-** Que en los procedimientos no han sido observadas las prescripciones de ley.

**CONSIDERANDO**

**ÚNICO. NULIDAD:**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 de 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 procedimiento 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](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-554014) de las once horas del 11 de enero del 2013).**Adicionalmente, explica la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo la figura de la nulidad de la siguiente manera: *“…Para reclamar la nulidad –defecto absoluto- del acto viciado, el reclamante debe señalar el interés para reclamarlo y el perjuicio efectivo (manifestación que podrá prevenirse en caso de omisión). A la par de las afirmaciones anteriores es preciso señalar también que, por principio, los defectos absolutos no son sanables, pero su invalidez solo será declarable si se acredita el interés del reclamante y el correlativo perjuicio a sus intereses. La declaratoria de invalidez se circunscribe al acto concreto salvo que se trate de actos independientes en que deba considerarse el efecto "cascada", pues los actos se concatenan unos con otros, al punto de que no es posible su individualización total. La legislación no escapa a estos conceptos y por ello se han promulgado normas como las que disponen: "Cuando la ley prescribiere determinada forma sin pena de nulidad, el juez considerará válido el acto si realizado de otro modo alcanzó su finalidad" (Artículo 195 del Código Procesal Civil). En igual orientación se señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio de los demás actos procesales" (Artículo 197 del mismo Código). Ambas normas son una manifestación práctica del principio de conservación de los actos procesales, en virtud del cual lo realmente importante no es el origen del vicio procesal, sea este absoluto o relativo, sino que interesa más evaluar sus efectos reales en el proceso. El juez al decidir la exclusión de un acto o etapa procesal, no debe analizar los vicios en su origen, sino en sus efectos, determinando si tales yerros en el proceso han producido irreparable indefensión o no pueden ser subsanables. Por su parte Parajeles Vindas Gerardo, Introducción a la Teoría General del Proceso Civil. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2000, página 137 a 139, nos indica que los principios que rigen las nulidades procesales son los siguientes: a) Principio de legalidad o especificidad: no hay nulidad sin texto legal expreso, por lo que la regla general es la validez y la excepción la nulidad. Al respecto Giuseppe Chiovenda, en su libro Curso de Derecho Procesal Civil, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, página 408, nos indica que "El legislador francés proclamó el principio de que ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo si la nulidad no está establecida formalmente por la ley. b) Principio de transparencia: No hay nulidad sin perjuicio, esto así por que el derecho procesal moderno no es formalista, para que exista nulidad no basta la sola infracción a la norma, sino que se produzca un perjuicio a la parte, indefensión, violación al debido proceso, por lo que el acto con vicios de forma es válido si alcanza los fines propuestos. c) Principio de la declaración judicial: No hay nulidad sin resolución que la declare, por lo que toda nulidad procesal tiene que ser objeto de declaración judicial. d) Principio de protección: El fundamento de la nulidad es para protegerse contra la indefensión. e) Principio de finalidad: No hay nulidad aunque el acto procesal tenga defectos si ha cumplido su fin, no procede la nulidad por la nulidad misma. …”* (**Voto**[**002-2015-IV**](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-624465)**de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015**). En el  presente caso consta en autos, a folio 092, el contribuyente, mediante escrito recibido en la Administración Tributaria de San José, en fecha 24 de mayo del 2010 y pruebas adjuntas,  presenta recurso de revocatoria con apelación en subsidio para ante este Tribunal, contra la resolución **N° SF-DT-01-R-544-10** de las ocho horas con doce minutos del cinco de abril del dos mil diez. En atención a dicho recurso de revocatoria la Administración *a quo*, mediante Resolución **SF-AU-01-R-1270-10**de las ocho horas cuatro minutos del diecinueve de julio del dos mil diez, señala:*“…Esta Administración, una vez analizadas las razones expuestas por el recurrente en el recurso presentado, estima que, por no agregar ni argumentos ni pruebas adicionales capaces de desvirtuar los ajustes confirmados en la resolución recurrida, el recurso presentado deviene en improcedente, toda vez que la resolución de mérito se expusieron con detalle todos los elementos que fundamentas la determinación efectuada por la oficina de origen sin que, en esta nueva etapa procesal, pudieran ser objeto de variación alguna. Por lo anterior corresponde rechazar el recurso de revocatoria presentado y por estar a derecho se admite y se da tramite al recurso de apelación presentado…”.*(Folios 172). Como parte de  los reproches de defensa  del contribuyente que opone las excepciones de falta de derecho, sine actione agit y la Nulidad Absoluta de todo lo actuado por la ausencia de motivación, que la Administración Tributaria de San José, de forma inatendible, procede a rechazar el recurso de revocatoria, sin ningún tipo de motivación, sin analizar los argumentos de defensa señalados, tales como la excepción y la nulidad de todo lo actuado, así como la inadecuada valoración de los elementos fácticos, de derecho y de las pruebas atinentes, (folio 209 y 210),  los cuales acarren la nulidad;  cita al respecto el artículo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley General de la Administración Pública y de la Constitución Política. Del análisis detallado de los autos, efectivamente este Despacho advierte vicios causantes de nulidad que deben ser considerados como tal, ya que uno de los elementos esenciales para que exista mérito y declaratoria de nulidad de los procedimientos seguidos, ya sea de oficio o a petición de parte, es que se haya colocado al particular en un evidente estado de indefensión, tal y como se presenta en el caso de mérito. En relación con dicha argumentación, estima este Despacho que sí le asiste la razón a la contribuyente, toda vez que de la lectura de la resolución No. **SF-AU-01-R-1270-10**, que conoció el recurso de revocatoria con apelación en subsidio interpuesto por el recurrente y que se encuentra visible a folios 172, traída a colación por parte de la sociedad apelante como parte de sus reclamos, se desprende que la Administración Tributaria de San José, efectivamente no efectúa el más mínimo análisis de las manifestaciones y pruebas de la empresa contenidas en el recurso de revocatoria interpuesto, en relación con los argumentos aportados, tales como las excepción y nulidades en particular como lo indica el contribuyente la de la interrupción de las actuaciones fiscalizadoras, violentando así la marcha normal del procedimiento,  al no contar  con la debida motivación, tal y como lo establece la Ley General de la Administración Pública, en sus  artículos 132, 133, 136  y siguientes, y los artículos  147, 176, 187 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que estima este Órgano Colegiado que lo procedente es anular la resolución supra, ya que dicha resolución adolece de la suficiente y correcta motivación, conforme a los parámetros establecidos en la ley y así desarrollados por la jurisprudencia tributaria como se indicará *infra*. Con respecto a este tema y en  situaciones similares al presente, analizada por la Sección Octava del Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia No.[21-2010](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-465490),  ha indicado: *“(…) no realizó ninguna valoración de los argumentos contenidos en el recurso de apelación formulado por la contribuyente, limitándose a señalar que avala las consideraciones de lo resuelto por la Administración Tributaria de San José, por lo que dicha resolución contiene un vicio que genera su nulidad (…)”.****La simple referencia en el sentido de que se avala el criterio del inferior, no constituye una debida motivación****, la que constituye un elemento formal del acto administrativo que permite al administrado la comprensión de las causas de la voluntad administrativa y en el caso de los recursos, el motivo de la decisión. La ausencia de una debida motivación, determina la nulidad absoluta del acto administrativo conforme lo dispuesto por los artículos 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública (…)”* **(Sentencia citada)**(el resaltado y subrayado no son del texto original). Tesis ratificada por el mismo Tribunal al señalar: *“(…) Contrario a lo argumentado por el Tribunal Fiscal Administrativo, tratándose de la impugnación de actuaciones de la Administración Tributaria, por disposición expresa de los artículos 147 y 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del artículo 136 inciso b) de la Ley General de la Administración Pública, las resoluciones dictadas por dicho jerarca impropio en sede administrativa, deben pronunciarse respecto de todos los argumentos y pruebas esgrimidas por el contribuyente al formular el recurso de alzada y de esa forma permitir al contribuyente ejercer su derecho de defensa en ésta sede en caso de inconformidad con lo resuelto. En ésta materia el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo pretende que el superior jerarca impropio se pronuncie sobre la legalidad de las alegaciones, aun cuando constituyan una reiteración de las realizadas ante la Administración Tributaria. En tales circunstancias, la resolución TFA No.013-2014, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo que resolvió el recurso de apelación formulado por la contribuyente en contra de la Resolución Determinativa dispuesta por la Administración tributaria de Guanacaste y dio por agotada la vía administrativa, es carente de motivación, generando indefensión a la sociedad actora que obliga a ordenar su nulidad en ésta sede (…)”.***(Sentencia No.**[**002-2016-VII**](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-655248)**, de las diez horas con treinta y cinco minutos del once de enero del dos mil dieciséis, TRIBUNAL PROCESAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. SECCIÓN SÉTIMA).**Es criterio de este Tribunal, que la ausencia de una debida y correcta motivación, encamina hacia la nulidad la resolución que incumple con esta necesaria condición, toda vez que aun cuando por disposición de la Ley 7900, modificación del Código Tributario, Ley No.4755 del 03 de mayo de 1971, y sus reformas, publicada en La Gaceta 159 del 17 de  agosto de 1999, deroga la disposición del inciso h), del artículo 147 del Código Tributario, que establece la nulidad de la resolución por la ausencia de alguno de los requisitos contenidos en dicho artículo, la nulidad es procedente siempre en aquellos casos en que se incurra en una falta evidente y manifiesta de análisis de argumentos y pruebas ofrecidas por los contribuyentes, como en el caso de mérito. Así se torna fundamental para el cumplimiento del debido proceso, la correcta motivación en este tipo de asuntos, tal y como se desprende del canon 136 de la Ley General de la Administración Pública; 147  y 176 del Código Tributario. Ya en casos similares como el presente, este Tribunal  dispuso este criterio dentro los cuales podemos citar, TFA N° 467-P-2017. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las doce horas con veinte minutos del siete de setiembre de dos mil diecisiete, TFA No. 023-2017 de las diez horas del seis de febrero de dos mil diecisiete, TFA N° 215-2016 de las once horas del veinte de mayo del dos mil dieciséis y TFA No.110-P-2019. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las once horas quince minutos del veintiocho de marzo del  año dos mil diecinueve. En el presente caso, es criterio de este Órgano Contralor de Legalidad de los actos dictados por la Administración Tributaria, que no se ha respetado el principio de legalidad, preceptuado en el numeral 11, tanto de la Carta Magna, como de la Ley General de la Administración Pública, el cual establece en su inciso 1): *“…1. La Administración Pública actuará****sometida al ordenamiento jurídico****y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes (…).”*(el resaltado no es del texto original), y el artículo 176 de cita, que indica: *“…****Observancia del procedimiento****. Las normas del procedimiento administrativo tributario serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. El órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso, declarará la nulidad del acto, prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando exista una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente (...)”.*No se debe perder de vista que los actos administrativos, dictados por la Administración Tributaria son actos que ésta dicta en el ejercicio de la función administrativa, que producen efectos jurídicos que de una u otra forma afectan derechos, deberes e intereses de los contribuyentes, adicionalmente expresan la voluntad del órgano que los dicta. En ese sentido, dichos actos no solo deben emitirse estrictamente apegados al principio de legalidad, sino que además, deben ser totalmente diáfanos y no deben mostrar elementos que hagan dudar de su veracidad. Asimismo, en concordancia con lo anterior, es criterio de este Órgano Colegiado, que lleva razón la contribuyente, por cuanto la resolución en discordia no cumple con los requisitos contemplados en el artículo 147 del Código Tributario. Y es que tal y como reza el artículo de cita, toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos: *a) Enunciación del lugar y fecha; b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado; c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas; d) Fundamentos de la decisión; e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta; f) Determinación de los montos exigibles por tributos. g) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver. (...)”.*En este particular, estima este Despacho que de conformidad con el artículo de cita, así como los artículos 176, 187 y 188 del Código de rito, lo procedente es anular la resolución supra citada, ya que es criterio de este Órgano Colegiado, que en el procedimiento seguido por la Administración Tributaria, se evidencian vicios en abierta contravención a los derechos y garantías del contribuyente, es decir, no se respeta la normativa que regula la materia, lo que conduce a serios quebrantos en el procedimiento administrativo, que vulneran el derecho de defensa, la lealtad en el debate y la rectitud en la decisión final, toda vez que resulta imposible en esta instancia procesal enderezar los procedimientos efectuados. Así las cosas, al carecer el auto **SF-AU-01-R-1270-10** dictado por la Administración Tributaria de San José, de la debida motivación, al no cumplir con la totalidad de los requisitos contenidos en el artículo supra, y en consideración a precedentes vertidos por el Tribunal Contencioso Administrativo, no le queda otra opción a este Tribunal más que anular dicha resolución, y sus actuaciones posteriores, a fin de que éstos se emitan en concordancia con los artículos 144, 147, 171 incisos 1) y 11), 176 y 187 del Código Tributario, 214 siguientes y concordantes de la Ley General de la Administración Pública. Por innecesario este Tribunal omite referirse  a los demás argumentos.-

**POR TANTO**

Se declara con lugar el Incidente de nulidad y se anula la Resolución SF-AU-01-R-1270-10 de las ocho horas cuatro minutos del diecinueve de julio del dos mil diez, dictada por la Administración Tributaria de San José, y los demás actos que dependan de ella. Ordénese el envío del expediente administrativo a la oficina de origen, para lo que en derecho corresponda. **NOTIFÍQUESE.-**

Licda. María Quirós Rojas

**PRESIDENTE**

Lic. Harold Quesada Hernández                                         Lic. Abel Gómez Zúñiga