**Caso No. 3** Según el Fallo que se proporciona, prepare un Ensayo no superior a una página, en el que se refiera específicamente, al instituto de la prescripción y al convenio entre particulares.

**TFA N° 029-P-2019. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO**.  San José, a las diez horas quince minutos del catorce de febrero del dos mil diecisiete.

Conoce este Tribunal del Recurso de Apelación interpuesto por […], cédula de identidad […], en su calidad de representante legal de **[…],** cédula jurídica número **[…]**, en contra de la resolución ATG-SF-PD-33-2017, de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, emitida por la Administración Tributaria de Guanacaste (Expediente N° 18-09-283).

**RESULTANDO**

1.- Que mediante resolución ATG-SF-PD-33-2017, de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete,  notificada satisfactoriamente a la recurrente el 09 de mayo de 2018,  la Administración Tributaria de Guanacaste, declaró sin lugar el reclamo presentado por el intervenido, contra el Traslado de Cargos y Observaciones número N° 1-05-002-14-468-43-12,por lo que en  virtud de dicho traslado, se determinó un incremento en el impuesto para los períodos fiscales: **octubre 2011**de **¢18.034.368,00**(trece millones treinta y cuatro mil trescientos sesenta y ocho colones exactos) y por concepto de intereses un monto de ¢ 7.570.822,00 del 16 de noviembre del 2011 al 12 de noviembre del 2014 y un monto de ¢2.374.347,00 del 21 de setiembre del 2016 a la fecha de esta resolución; **enero 2012**de **¢8.293.105,00** (ocho millones doscientos noventa y tres mil ciento cinco colones exactos) y por concepto de intereses un monto de ¢3.203.801,00 del 16 de febrero del 2012 al 12 de noviembre del 2014 y un monto de ¢1.091.844,00 del 21 de setiembre del 2016 a la fecha de esta resolución y para **marzo 2012**de **¢13.503.321,00**(trece millones quinientos tres mil  trescientos veintiún colones exactos) y por concepto de intereses un monto de ¢4.917.283,00 del 17 de abril del 2012 al 12 de noviembre del 2014 y un monto de ¢1.777.804,00 del 21 de setiembre del 2016 a la fecha de esta resolución (folios 233 a 255).

**2.-**Que inconforme con lo resuelto, la incidida interpone en tiempo y forma el recurso de apelación en contra la resolución de cita, en escrito presentado el 14 de junio de 2018, manifestando las razones de su disconformidad (folios 256 al 271).

**3.-**Mediante resolución ATG-SF-PD-APE-27-2018 de las nueve horas treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho, debidamente notificada el día 19 de setiembre de 2018, la Administración Tributaria por estar a derecho eleva el recurso de apelación. Asimismo, emplaza a la reclamante para que dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación realizada, presente ante este Despacho, los alegatos y pruebas pertinentes en defensa de sus derechos (folios 272 al 275).

**4.-**Que lacontribuyente presenta escrito de apersonamiento ante este Tribunal el día 18 de octubre de  2018 (ver folios 280 al 287).

**5.-**Que el expediente administrativo a que se refieren las presentes diligencias, ingresa a este Despacho para su estudio, el 25 de setiembre de 2018 (folio 278).

**6**.- Que en los procedimientos han sido observadas las prescripciones de ley, y.-

**CONSIDERANDO**

**I.- OBJETO DE LA PRETENSIÓN DEL RECURSO:**Que según el contenido de los memoriales presentados por el contribuyente, es para que se declare con lugar el recurso de apelación interpuesto contra la resolución ATG-SF-PD-33-2017  citaday emitida por la Administración Tributaria de Guanacaste.

**II.-  CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*“…****Respecto a los argumentos expuestos por la empresa auditada en su escrito de impugnación, la Administración Tributaria en la resolución recurrida indica: “(…)****III.- NULIDAD DEL TRASLADO DE CARGOS No. 1-05-002-14-0468-43-12.****Que por ser de previo y especial pronunciamiento, esta Gerencia procede de inmediato al conocimiento y resolución de la nulidad interpuesta, mediante el cual la afectada solicita se dicte nulidad del Traslado de Cargos y Observaciones número****1-05-002-14-468-43-12****. Al respecto y según lo indicado por la reclamante, la Administración Tributaria ha violentado en su contra el Principio de Seguridad Jurídica y el Debido Proceso en la actuación fiscalizadora seguida en la obligación del Impuesto sobre las Retenciones para los períodos fiscales de octubre 2011, enero 2012 y marzo 2012. Manifiesta la inconforme que ante el conocimiento de “que cuando una norma legal es llevada a la Sala Constitucional, esta suspende todo aquello que tenga relación con dichas normas (…), por lo que los actos o procedimientos subsiguientes se detienen hasta que exista el pronunciamiento de la Sala (…)” ( ver folio 222 del expediente), la Administración Tributaria debió “respetar y acatar la normativa que regula los actos, plazos y tiempos que de ellos emanan”, por lo que, según la reclamante, se incumple el procedimiento regulado por el Código Tributario vigente para los períodos fiscales arriba mencionados, notificando resoluciones carentes de legalidad, causando la caducidad del plazo de prescripción para dichas obligaciones. Luego de una leve reseña de actos y hechos del caso, la contribuyente sostiene que transcurrieron más de dos meses entre la publicación del Voto*[*2016-012496*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)*de las 16:15 horas del 31 de agosto del 2016, de la Sala Constitucional y la notificación del Traslado de Cargos No. 1-05-002-14-468-43-12, en fecha 11 de noviembre del 2016, situación que invalida el acto emitido por la Administración Tributaria, ya que reactiva un proceso de fiscalización, que según la normativa, se encontraría prescrito. Al respecto, la contribuyente hace mención del artículo 53 del Código Tributario, resaltando que como causal que interrumpe la prescripción está lo normado en el inciso a) de este numeral: (…) la notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción (…) si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses, (…), por lo que a su criterio, el Traslado de Cargos es nulo, y que la Administración Tributaria debió reanudar el proceso con la notificación de una nueva Acta de Comunicación de Actuación Fiscalizadora y no lo hizo, destacando lo que para él representa un quebranto a los Principios del Debido Proceso y de Seguridad Jurídica. Al respecto le indica esta Gerencia, que la oficina de origen ha actuado conforme a Derecho durante todo el proceso fiscalizador, tal y como lo establece el artículo 11 de la Constitución Política, que indica: “Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplirlos deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y la leyes.”, al igual que lo normado en el inciso 1) del artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, a saber: 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 (…)”, y sin dejar de lado lo que se desprende del artículo 176 del Código Tributario, que reza: “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. (…)”. Tal y como se evidencia en el “Resultando” 2°, 3°, 4°, 5°, 6°, 9°, 10° y 11° de ésta resolución, al sujeto fiscalizado se le otorgaron todos los plazos de ley para ejercer su defensa, por lo que no se ve materializada la violación del Principio de Seguridad Jurídica, del Debido Proceso y mucho menos se le genera un estado de indefensión. Por otro lado, mediante resolución N°**[201415684](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-642877) emitida por la Sala Constitucional en fecha 24 de setiembre del 2014 y notificada a la Dirección General de Tributación el 29 de setiembre del mismo año, a la luz de la acción de inconstitucionalidad planteada en contra del artículo 144 del Código Tributario, este órgano constitucional ordenó suspender el dictado del acto de liquidación de oficio y de conformidad con el artículo 82 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, dicho dictado se posterga hasta que la Sala resuelva la acción interpuesta, concretándose este acto el día 31 de agosto del 2016 mediante voto N°*[*2016-012496*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)*; por lo que el tiempo transcurrido entre el 29 de setiembre del 2014, fecha en que la Dirección General de Tributación recibe la orden de suspender el dictado del acto final y el 21 de setiembre del 2016, día en que se da por reanudada la actuación fiscalizadora, no es atribuible a la Administración Tributaria, en el tanto de que debe considerarse que la interrupción de la prescripción por el transcurso del plazo de más de dos meses, opera sobre la ejecución de la actuación de comprobación e investigación, tal y como lo estipula el artículo 70 del RGGFRT (vigente al momento de la comunicación de inicio de actuación fiscalizadora), que reza: “Iniciada la actuación deberá seguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter”, situación que no es de aplicación una vez que se comunica la propuesta provisional de regularización, establecida en el artículo 152 del Reglamento de Procedimiento Tributario (promulgado mediante decreto N° 38277-H del 07 de marzo del 2014), por tratarse del primer acto de la etapa de conclusión de los procedimientos, ya que durante la actuación de comprobación e investigación, la oficina fiscalizadora actuó bajo los preceptos del Principio de Legalidad consagrado en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, como norma supletoria, y el Principio del Debido Proceso, cumpliendo con todas las etapas procedimentales establecidas en la norma, por lo que es importante rescatar que no se ha violentado el debido proceso como lo manifiesta el reclamante, pues en todo momento el contribuyente fue informado de las diferentes etapas en las que fue desarrollándose su caso. A pesar de que la Sala Cuarta emite sentencia el 31 de agosto del 2016, declarando inconstitucional los artículos 144 y 192 del Código Tributario, mediante el voto ya referido con anterioridad, no es sino hasta el 21 de setiembre del 2016, que se da por reanudado el proceso fiscalizador, siendo esta la fecha en que se publica el Voto de la Sala en el Boletín Judicial N°181. Lo anterior le es comunicado a la inconforme mediante oficio N° ATG-SF-5-279-2016, notificado en el domicilio fiscal de la interesada el día 11 de noviembre del 2016, de igual forma ese mismo día y en ese mismo domicilio fiscal, se notifica el Traslado de Cargos y Observaciones N° 1-05-002-14-468-43-12, mediante el cual se le informa a la contribuyente las cuotas adicionales determinadas para los períodos fiscales octubre 2011, enero 2012 y marzo 2012 en la obligación del Impuesto sobre las Retenciones. Con lo anterior, se da por demostrado que en ningún momento del proceso fiscalizador se violenta el Principio de Seguridad Jurídica alegado por el recurrente, por el contrario, se ha velado por el riguroso cumplimiento del debido proceso, garantizándole al contribuyente el respeto a lo establecido los incisos 1) y 14) del artículo 171 del Código Tributario. Por lo anteriormente explicado y en vista de que el reclamante no logra demostrar lo contrario con sus argumentos, esta Gerencia no le otorga la razón, bajo el entendido de que no lleva la razón al asegurar que existen vicios de nulidad, ya que es importante tener presente que con el tema de las nulidades, tanto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal Contencioso Administrativo, así como el Tribunal Fiscal Administrativo, han sido claros al indicar: “… Al respecto, ha sido posición de la doctrina y jurisprudencia que el estado de nulidad en que pueda situarse un administrado en su relación ante el Estado, debe asimilarse a un criterio de indefensión que se le haya causado y le haga nugatorio su derecho y garantía constitucional al debido proceso y a la lealtad en el debate. Este Tribunal ha acogido este criterio al manifestar que el pilar fundamental para decretar la nulidad absoluta de actuaciones y resoluciones administrativas, consiste en establecer si se ha puesto al contribuyente en estado de indefensión, conforme lo dispone el artículo 194 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en esta materia, según lo establecido por el ordinal 155 del Código Tributario. (Ver resolución No. 46V-97P. Sala Primera del T.F.A. del 27-02-97). De igual forma y en relación con los actos absolutamente nulos se ha dicho: “…por tales entiende la doctrina aquellos actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes, también los dictados omitiendo total y absolutamente el procedimiento establecido y aquellos que tengan un contenido imposible o que constituyen delito.” (Tribunal Superior Contencioso, resoluciones No. 1001 de las 9:00 horas  y 1002 de las 9:30 horas, ambas del 12 de Julio de 1974). (Sentencia TFA No. 488-2006 de las 12:30 horas del 9 de  Noviembre  del  2006). Sobre las nulidades  procesales, ha resuelto la  Sala  de  Casación: “… La nulidad es un remedio de carácter extraordinario, y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente para restituir la validez de la relación procesal, pues sin ésta no podría el juzgador pronunciarse válidamente sobre las cuestiones debatidas…” (Sala Primera Civil. Res. No. 247 de 1963). En similar sentido se han pronunciado otros órganos jurisdiccionales, al resolver: “ Se ha indicado que este instituto anulatorio como remedio procesal contenido en el Ordenamiento Jurídico, debe aplicarse con criterio restrictivo, sólo para aquellos casos, en lo que se hubiere causado indefensión o se violente alguna de las etapas sacramentales del procedimiento.” (Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Sección Segunda. No. 407 del año 2002), por lo que en ningún momento se ha colocado al obligado tributario en estado de indefensión, en el tanto que esta Administración Tributaria no ha sido omisa en ninguna de las etapas del proceso, ni ha violentado la norma jurídica en la materia tributaria que nos compete. Por otro lado, a pesar de que el artículo 51 del Código Tributario, (vigente antes de la reforma de la Ley N°9069, del 28 de setiembre del 2012), indicaba efectivamente que para los períodos auditados se aplicaba un plazo de prescripción de tres años, éste se ve interrumpido por la Comunicación de Actuación Fiscalizadora, notificada en fecha 18 de febrero del 2014, y como ya se ha demostrado, el proceso no sufrió ninguna suspensión atribuible a la Administración Tributaria en su etapa de comprobación e investigación, por lo que los períodos fiscales octubre 2011, enero 2012 y marzo 2012 del Impuesto sobre las Retenciones, no se encuentran prescritos.****IV.- JURISPRUDENCIA DE NULIDADES POR INCUMPLIMIENTO DEL DEBIDO PROCESO.****En cuanto a lo planteado por la reclamante, esta Gerencia difiere con la jurisprudencia referida, ya que en la sentencia**[38-2013](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-569132) de las diez horas del quince de mayo del dos mil trece, el Tribunal Contencioso Administrativo se pronuncia con respecto a un caso en el cual se discute la interrupción de la actuación de la Administración Tributaria durante la etapa de comprobación e investigación del proceso fiscalizador seguido en contra de un contribuyente con situaciones propias de su condición de auditado, mientras que en el caso que nos ocupa, la recurrente alega suspensión superior a los dos meses en la etapa de conclusión del proceso fiscalizador, la cual dio inicio con la emisión y notificación de la propuesta provisional de regularización N°1-05-002-14-288-032-12, de conformidad con los artículos 152 y 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, como primer acto de conclusión del proceso fiscalizador, y que de igual manera conlleva situaciones muy propias de su causa, por lo que, no es válida la aplicación de la jurisprudencia expuesta, permitiendo comprobar una vez más que la Administración Tributaria, no incumplió con los Principios del Debido Proceso y de Seguridad Jurídica, que sostiene la impugnante que le fueron violentados.****SOBRE EL FONDO.****La impugnante refiere al numeral 1 del artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, indicando que la Administración Tributaria debió incorporar el Principio de Discrecionalidad mediante la aplicación de la lógica y la legalidad de la interpretación de los hechos acontecidos. Al respecto, se le indica que la oficina de origen se ajustó a derecho en sus actuaciones, lo cual se evidenciará puntualmente en el siguiente apartado.****SUPUESTA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS A SOCIOS:****Manifiesta la recurrente que la oficina fiscalizadora plantea y califica mal el hecho de que “cuando una representante legal saca cheques certificados a nombre de terceras personas de una sociedad, significa que es una distribución de dividendos”. Al respecto, esta Gerencia le señala que es importante referirse a la literalidad de la norma, donde el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica: “Cuando la renta disponible de las sociedades de capital se distribuya en dinero, en especie o en acciones de la propia sociedad, ésta deberá observar las siguiente reglas: a) Los contribuyentes mencionados en el artículo 2 de la Ley, que paguen o acrediten a sus socios, dividendos de cualquier tipo, participaciones sociales y otra clase de beneficios asimilables a dividendos, estarán obligados a retener el quince por ciento (15%) de tales sumas. (…)”. (subrayado no pertenece al original) y precisamente para el caso que nos ocupa, en la cuenta corriente en colones del Banco Nacional a nombre de […], para el mes de octubre 2011 consta la acreditación del pago por la venta de terreno expropiado por el gobierno de Costa Rica, por un monto de ¢133.587.909,00, en fecha 06 de dicho mes, y un débito por ¢120.229.200,00 del mismo día (ver folio 129 del expediente), dinero girado mediante cheque N°1809-8 a nombre de […], autorizado y endosado por ella misma (ver folio 145 del expediente), de igual manera en fecha 25 de enero del 2012, se observan: crédito por ¢61.423.765,00 y débito por ¢55.287.368,00 (ver folio 132 del expediente), dinero retirado mediante cheque N° 1842-5 a nombre de la señora […], autorizado y endosado por ella también (ver folio 146 del expediente), y para el 16 de marzo 2012, se presenta el tercer registro acreedor por ¢100.018.885,00 y deudor por ¢90.022.140,00 (ver folio 134 del expediente), fondos retirados a través del cheque N° 1856-6 cuya beneficiaria es la señora […], quien firma dicho medio de pago y lo endosa (ver folio 147 del expediente). Según lo anterior, la contribuyente […], trasladó recursos económicos por un total de ¢265.538.628,00 a la señora […], por medio de los cheques citados, quien ostenta la condición de representante legal (ver folio 178 del expediente), absoluta accionista, única propietaria y beneficiaria del capital social y todo lo que se relaciona con la persona jurídica indicada, desde el 01 de enero del 2000, como se evidencia en “Acta de Asamblea General Ordinaria” de fecha 26 de octubre de 1999 (ver folios del 106 al 109 del expediente), configurándose el hecho generador del Impuesto de Retenciones, contemplado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el artículo 18 del Reglamento a dicha Ley. Que una vez dispuesto el dinero a cargo de la señora […], ella haya decidido trasladarlo a terceras personas, a través de cheques certificados (ver folios del 112 al 114 del expediente), corresponde a un acuerdo meramente privado entre las partes, que no produce ningún tipo de efecto a la Administración Tributaria, tal y como lo contempla el artículo 12 del Código Tributario, por lo que la obligación tributaria no se ve afectada. Por otro lado, si bien es cierto, los dineros pagados por la venta de las fincas, no corresponden a ingresos derivados de la actividad económica realizada por la recurrente (cultivo de macadamia) bajo el principio de renta – producto; sino que pertenecen directamente al patrimonio de la sociedad, al ser puesto dichos dineros a disposición de la única accionista, mediante el pago con cheques de la empresa, permite concretar el beneficio asimilable a dividendos. Siendo así, esta Administración Tributaria no otorga razón a la inconforme y mantiene invariable la determinación comunicada para los períodos fiscales de octubre 2011, enero 2012 y marzo 2012 en la obligación del Impuesto de Retenciones …” ( ver folios 233 al 255).*

**III.- FUNDAMENTOS DE LA RECURRENTE**. Que el  apelante en defensa de sus derechos, centra sus argumentos reiterando los alegatos expuestos en su reclamo y que se resume en lo siguiente: “(…) ***INCIDENTE DE NULIDAD. I.- ANTECEDENTES:****De conformidad con las reformas introducidas con la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069,****que fue publicada en el Alcance a La Gaceta N° 188 de 28 de setiembre de 2012, se agregaron una serie de artículos que garantizan derechos y garantías a los contribuyentes. II. DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE.****De acuerdo a las reformas introducidas con la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069,****que fue publicada en el Alcance a La Gaceta N° 188 de 28 de setiembre de 2012,****a partir de esa fecha, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se le incorpora un Título VI, denominado “DERECHOS Y GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE”, y en su artículo 171, inciso “1)”, señala: “(…)****Derecho al debido proceso****y al derecho de defensa de los sujetos pasivos en los procedimientos ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, y a la exención en el pago de los impuestos de timbres y de cualquier otra naturaleza, que graven las gestiones y las actuaciones ante tales órganos de los citados sujetos. “(…)” (el resaltado es propio). Por su parte, el artículo 172 del mismo cuerpo normativo, y reforma introducida por la reforma de repetida cita, indica: “(…)****Respecto a los derechos de los contribuyentes. La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y las garantías del contribuyente, establecidos en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico,****integrado por las normas escritas  y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política y en la leyes. (...)” (el resaltado es propio). Al respecto, es importante agregar, que en el artículo “7”, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el legislador indicó: “(…)****Principios aplicables.****En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia****se deben aplicar supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario, y en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.****(…)” (el resaltado es propio). En consecuencia de dichas normas, la Administración Tributaria debe respetar los principios constitucionales,****como el debido proceso y el principio de seguridad jurídica;****así como otros principios consagrados en la Constitución Política; aspecto, que como lo indicaremos, parece que a mi representada se le ha violentado el principio de Seguridad jurídica.****III. NULIDAD DEL TRASLADO DE CARGOS No. 1-05-002-14-468-43-12.****Uno de los principios que la Administración Tributaria violenta en contra de mi representada, es el Principio de Seguridad Jurídica y del Debido Proceso.****PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA:****Este principio de seguridad jurídica, establecido en el artículo 129 de nuestra Carta Magna, establece lo siguiente: “Las leyes son obligatorias y surten efectos desde el día en que ellas designen; a falta de este requisito, diez días después de su publicación en el Diario Oficial. (…)”. Por su parte, la Ley General de Administración Pública, en su artículo 11, indica: “La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, (…)”. Sobre el principio de seguridad jurídica, la Sala Constitucional, en los votos Nos.*[*5544-95*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-83823)*y*[*6378-94*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-81253)*, ha indicado:****“(…) En principio, el tema de la vigencia de una ley es materia reservada al legislador, materia de oportunidad, que entonces no tiene connotaciones de constitucionalidad, si lo que la Constitución Política dispone es que las leyes “surten efecto desde el día que ellas designen, o falta de ese requisito diez días después de su publicación en el Diario Oficial”. (…)****. Del artículo se deduce que la determinación de la fecha a partir de la cual entre a regir una ley, es materia de exclusiva decisión de la Asamblea Legislativa, con base en criterios de oportunidad, razonabilidad y conveniencia. (…)” (el resaltado es propio). En el caso del procedimiento de mi representada, tenemos claro que cuando una norma legal es llevaba a la Sala Constitucional, esta suspende todo aquello que tenga relación con dichas normas en discusión (como el caso del artículo 144 reformado con la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N°9069,****que fue publicada en el Alcance a La Gaceta N° 188 de 28 de setiembre de 2012),****por lo que los actos o procedimientos subsiguientes se detienen hasta que exista el pronunciamiento de la Sala Constitucional. En todo proceso o procedimiento administrativo, la Administración Tributaria, debe respetar y acatar la normativa que regula los actos, plazos y tiempos, que de ellos emanan. En el presente caso, se demostrará como la Administración Tributaria de Guanacaste, ha incumplido el procedimiento regulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigente para los periodos fiscales 10/2011, 01/2012, 03/2012; y por el contrario, ha notificado una serie de resoluciones, que son nulas por carecer de legalidad, al haber incumplido el proceso administrativo;****y que ya están PRESCRITAS. ANTECEDENTES DEL CASO DE FISCALIZACION.****En el caso presente de mi representada, tenemos los siguientes actos y hechos: 1) La****comunicación del inicio de la actuación fiscalizadora****se realizó el****18 de febrero del 2014****, según consta en el expediente de auditoría. 2) El****12 de noviembre del 2014****, le notifican a mi representada el Documento SF-5-282-2014,****”IMPOSIBILIDAD DE DICTAR EL ACTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO”,****el cual en su párrafo final, señala que se pospone el dictado del Acto de Liquidación de Oficio, hasta que la Sala Constitucional resuelva la acción de inconstitucional, expediente 14-011798-0007-CO. 3) En consecuencia de lo anterior, en el caso que nos ocupa, tenemos conocimiento que mediante el Voto*[*2016-012496*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)***de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016****, la Sala Constitucional resolvió la acción de inconstitucionalidad, dejando claro que se deben continuar con los procesos de auditoría, en la parte que no fue declarada inconstitucional. 4)****Por su parte, la Administración Tributaria, con el fin de enderezar un procedimiento o caso,****decide notificar el Traslado de Cargos No. 1-05-002-14-468-43-12,****el 11 de noviembre de 2016.****Por lo que, de la fecha de la publicación del Voto*[*2016-012496*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)*, hasta la notificación del Traslado de Cargos No. 1-05-002-14-468-43-12,****HAN PASADO MAS DE DOS MESES****, y la Administración Tributaria, reactiva un proceso de fiscalización, el cual, según las normas que explico mas (sic) adelante, ya esta (sic) prescrito. La validez de los actos que emite la Administración Tributaria debe de estar conformados de acuerdo con el ordenamiento jurídico, es decir, que sea conforme con lo que el ordenamiento estipula. Si el acto dictado es contrario al ordenamiento,****sería inválido.****En este sentido y para profundizar en el incumplimiento al debido proceso y al ordenamiento que establece la normativa tributaria, exponemos lo siguiente.****En este sentido se debe recordar que el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece las causales que interrumpen la prescripción:****“(…)****Artículo 53- Interrupción o suspensión de la prescripción,****El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:****a)****La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de la obligaciones tributarias.****Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción,****si las actuaciones no se inician en el plazo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación****o si, una vez iniciadas, se suspenden por mas****(sic)****de dos meses.****(…)****Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo****a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. (…) (lo resaltado es para efectos ilustrativos”. En consecuencia de la normativa citada, si se suspenden las actuaciones de fiscalización por mas de dos meses, se entenderá que no hubo interrupción de la prescripción, por lo que se deberá volver a notificar el Acta de Inicio de Actuaciones de Fiscalización, es decir, que al tenor de la normativa citada,****el tiempo transcurrido de la publicación del Voto***[***2016-012496***](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)***, hasta la notificación del Traslado de Cargos No. 1-05-002-14-468-43-12, HAN PASADO MAS DE DOS MESES; por lo que el Traslado de Cargos es NULO, y deberá volver a notificar el Acta de Inicio de Actuación de Fiscalización.****Por lo que por causas imputables a la Administración Tributaria, se interrumpe un caso de auditoría por un plazo de mas (sic) de dos meses, en consecuencia deberá reanudar el caso con la notificación de una nueva Acta de Comunicación de Actuación Fiscalizadora. Para que el acto administrativo sea totalmente válido debe adoptarse, conforme al principio de legalidad, a que debe someterse la actividad de la Administración. De conformidad con el principio de legalidad establecido en la Ley General de la Administración Pública, que en su artículo 11, indica: “1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y****sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento,****(…)” (el resaltado es propio). Al respecto, conviene citar una sentencia de la Sala Segunda, de la Corte Suprema de Justicia, que sobre el principio de legalidad, señaló: (el inconforme hace copia de un extracto de sentencia de la Sala mencionada, referenciando al pie de página del folio 225 del expediente, la resolución No.*[*742-2000*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-127172)*de las 10:05 horas del 04 de agosto del 2000). El artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública, señala: “1. La Administración estará sujeta, en general, a todas las normas escritas y no escritas del ordenamiento administrativo, y al derecho privado supletorio del mismo, sin poder derogarlos ni desaplicarlos para casos concretos. 2. La regla anterior se aplicará también en relación con los reglamentos,(…)”.****Debido a lo anterior, la Administración Tributaria debió notificar el Traslado de Cargos, dentro del plazo de DOS MESES, es decir, antes del 31 de octubre del 2016.****Ahora bien, la notificación del Traslado de Cargos, el 11 de noviembre de 2016, se encuentra con mas (sic) de DOS MESES, posteriores al VOTO No.*[*2016-012496*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)*, (31 de agosto de 2016),****por lo que en aplicación de lo regulado en el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ese Traslado de Cargos, se INVÁLIDO.****Como claramente lo establece el artículo 53 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, si las actuaciones se suspenden por más de dos meses, el efecto legal que se produce es precisamente el no producirse la interrupción de la prescripción que en un principio se prete ndió realizar por parte de la Administración Tributaria con la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación. El****Traslado de Cargos No. 1-05-002-14-468-43-12,****fue después de que el proceso de fiscalización, sufriera una interrupción de mas (sic) de dos meses, no mientras se pronunciaba la Sala Constitucional, sino, despues (sic) de la publicación del VOTO, pasó mas (sic) de DOS MESES, antes de la notificación el Traslado de Cargos, sufriendo un quebranto a los principios del debido proceso y de seguridad jurídica.****Ahora bien, para retomar el proceso, deberá notificar otra vez el ACTA DE INICIO DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACION; sin embargo, para los períodos de la auditoría, 10/2011, 01/2012 y 03/2012, se les aplica el plazo de PRESCRIPCIÓN VIGENTES en ese momento; y estaba contemplado en el artículo 51 del CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, que eran de TRES AÑOS, por lo que ya no se puede volver a notificar el ACTA DE INICIO DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN, a esos períodos fiscales, pues ESTAN PRESCRITOS. IV. JURISPRUDENCIA DE NULIDADES POR INCUMPLIMIENTO DEL DEBIDO PROCESO.****En relación con el tema del debido proceso por incumplimiento del inciso a) del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, recientemente los diferentes Tribunales de los diferentes niveles, han confirmado la violación al debido proceso, por incumplimiento de las normativas citadas, y por ende han ANULADO LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. En la****Sentencia No.***[***38-2013***](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-569132)*, emitida por el****TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.****Sección Octava. Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las diez horas del quince de mayo de dos mil trece.-, al respecto de otro caso por incumplimiento del artículo 70 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en el CONSIDERANDO VI, SOBRE LA SUSPENSIÓN DE LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA, manifestó: “(…)”(la inconforme realiza copia textual de un extracto del “Considerando” y del “Por tanto” de la sentencia referida, como consta en el folio 226 del expediente) (el subrayado no es del original).****De lo anterior, se observa claramente, que los actos posteriores al plazo de interrupción, por parte de la Administración Tributaria, son nulos por cuanto constituyen un vicio al acto por falta de competencia temporal del órgano que lo dictó. Es entendido, que la Administración Tributaria, debía volver a notificar el Acta de Inicio de Actuación Fiscalizadora, en el momento que operó el plazo de la interrupción de mas****(sic)****de dos meses, pues al no hacerlo, el Acta de Inicio original dejó de tener su efecto, y por ende no se interrumpió la prescripción, en consecuencia, todos los actos a partir del TRASLADO DE CARGOS No. 1-05-002-14-468-43-12, (inclusive), emitidos por la Administración Tributaria de Guanacaste, INCUMPLIERON CON LOS PRINCIPIOS DEL DEBIDO PROCESO Y DEL SEGURIDAD JURÍDICA, RESULTANDO QUE EL TRASLADO DE CARGOS, ES NULO Y ESTA PRESCRITO. SOBRE EL FONDO.****Cabe agregar, que la Administración Tributaria, debe realizar una análisis objetivo y abarcando también, lo justo y legal para el contribuyente. Al respecto, se debe agregar a este debate, que el artículo 16), punto “1”, de la Ley General de la Administración Pública, incorpora el****Principio de Discrecionalidad,****en el que se indica lo siguiente: “(…) 1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia. (…)”; extrayéndose, que a pesar de las normas legales escritas, hay aspectos, que por su naturaleza demuestran el objetivo final del acto; y que de la SUPUESTA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS, no se ha aplicado la lógica y la legalidad de la interpretación como deben ser.****SUPUESTA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS A SOCIOS:****En la página “5”, del TRASLADO DE CARGOS Y OBSERVACIONES No. 1-05-002-14-468-43-12, en la parte****“A.1 Beneficios asimilables a dividendos pagados o acreditados a socios”****, en los puntos “e” y “f”, la oficina Fiscalizadora indica: (la recurrente transcribe de manera parcial el cuarto y quinto párrafo de la página 5 del Traslado de Cargos referido, como se observa en folios 227 y 228 del expediente). Con respecto a lo anterior, la Administración Tributaria de Guanacaste, en la página “5”, del TRASLADO DE CARGOS Y OBSERVACIONES No. 1-05-002-14-468-43-12, concluye: (la inconforme transcribe de manera parcial el último párrafo de la página 5 del Traslado de Cargos referido, como consta en folio 228 del expediente). Es decir, que la Oficina Fiscalizadora asume, que cuando una representante legal saca cheques certificados a nombre de terceras personas de una sociedad, significa que es una distribución de dividendos;****aspecto o criterio que esta****(sic)****mal planteado y mal calificado;****pues tal acto bancario, solo se da, porque el representante es el que esta (sic) acreditado y para que los cheques sean certificados por seguridad, pues es mucho dinero y van para terceras personas,****no para los socios.****Al respecto, mí representada, agrega los siguientes argumentos:****A.-****De conformidad con el Libro de Registro de Accionistas No. 1, legalizado en San José, mediante el Asiento No. 83-352, el 4 de setiembre de 1976, visible en el Folio 3, se señala en el “Asiento Seis”: “(…) Se hace constar que el 26 de octubre de 1999, […], de Ohio, U.S.A.****cede todas sus acciones a favor de […], quien queda como la dueña de la totalidad del capital social de la compañía (…)”; (folio 103 del expediente tributario),es decir que a partir de 1999, la socia dueña de todas las acciones es la señora […]; así también, […], dejan de ser socios, a partir de esa misma fecha****.****B.-****Que en el Libro de Actas No. 1, legalizado en San José, mediante Asiento No. 65-293, el 24 de agosto de 1973, en “ACTA DE ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA DE […], celebrada a las diez horas del veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve” (sic), visible en el Folio 61, se especificó en el punto “b”, lo siguiente: “(…) b) […] requiere  de la Sra. […] que promueva la venta al Estado de las fincas cuyo precio se reserva y que se dirán (sic) de seguido, mismas que por Decretos No. 24290 MIRENEM del 8 de junio de 1995, forman parte el Parque Nacional Volcán Tenorio y que no han sido indemnizadas a la fecha. (…)”;****es decir, que los dineros que provienen de la venta de las fincas, las cuales se debían hacer por mandato del Estado, según decreto citado, y en la figura de la expropiación; y que del Estado indemnizaría a la sociedad [...]****, por lo que cuando se dio tal pago, obviamente se registraron y se declararon en el Período Fiscal 2012, como****“INGRESOS NO GRAVABLES”****, para posteriormente, mediante cheques certificados, girar los recursos a los señores […] y […].****C.-****Así mismo, en los folios del 112 al 114, del expediente determinativo, que lleva Fiscalización, de mi representada, podrá observar que los dineros que la representante legal, la señora […], convirtió – por seguridad – en****“Cheques Certificados”****, se giraron a favor de los señores […] y [...],****quienes para el período fiscal 2012, no eran socios de la sociedad, […]. D.-****Es importante indicar, que la señora […] no ha recibido ningún beneficio, dividendo, dádiva (sic) u otra renta, que se parezca a Dividendos, pues los dineros fueron girados a terceras personas; además, la Fiscalización, podrá revisar la cuenta bancaria de la representante legal y accionista de […], y podrá verificar que no ha recibido ninguna retribución “asimilable a dividendos”.****E.-****Por otra parte,****y reafirmando que no ha habido distribución de dividendos a favor de la señora […]****, se le debe precisar a la Fiscalización, que de acuerdo al inciso b), del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, numeral “1”, que cuando se giran dineros a una sociedad, no corresponden aplicar retención de dividendos.****Conclusión:****Los cheques certificados y girados a favor de los […] y [...], durante el período fiscal 2012, no pueden ser catalogados de distribución de (sic) supuestos dividendos  de la sociedad [...], ya que la accionista, socia mayoritaria y dueña de la sociedad, es la señora****[…], quien no ha recibido ningún cinco, por este concepto.****En ese sentido, la actividad habitual de mi representada es la****siembra de macadamia****, por lo cual tributa y declara sus ingresos. Los ingresos originados por****la venta de las fincas, las cuales se debían hacer por mandato del Estado, según decreto citado, y en la figura de la expropiación; y que el Estado indemnizaría a la sociedad [...]****, no constituyen en ingresos derivados del ejercicio de la actividad de mi representada, por lo que tales rentas, de conformidad con el principio****renta-producto****contemplado en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son gravados con el impuesto sobre las utilidades. Sobre el principio****renta-producto,****la doctrina indica: “(…) únicamente se someten a imposición las rentas provenientes del uso de factores productivos: trabajo, capital, tierra, mixtas (empresariales). En cambio, no se someten a imposición las ganancias de capital o patrimoniales, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de patrimonio entre dos momentos en el tiempo, imputables a razones ajenas a la actividad del sujeto, como la evolución de los precios de mercado, la realización de obras públicas, etc, así como las llamadas “incorporaciones patrimoniales”: los supuestos en que se da es la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del sujeto (…)” (el resaltado es propio). Deduciéndose de lo anterior, que, mi representada debió tributar sólo los ingresos producto de****siembra de macadamia****, donde realizo una combinación de factores productivos tales como mi experiencia, bienes muebles (mobiliario de oficina, computadora, otros), así como la utilización de insumos agrícolas, para obtener los ingresos que declaró; no obstante, los ingresos originados por la****venta de las fincas, las cuales se debían hacer por mandato del Estado, según decreto citado, y en la figura de la expropiación; y que el Estado indemnizaría a la sociedad [...]****, constituyen en rentas ajenas a la actividad, las cuales no forman parte de las Utilidades de mi representada, y por lo tanto no pueden ser catalogadas como distribución de dividendos. El criterio renta – producto también ha sido analizado por la Dirección General de Tributación en la Directriz N°12-00, de fecha 16 de enero del 2000, que establece: “(…) el principio fundamental que sigue nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar las rentas afectas a dicho tributo, es el de renta producto (…)”. Tema también analizado en la sentencia No. 135-F-91.TRI, de las 16:00 horas pronunciado en el oficio No. 469-04, de fecha 05 de marzo de 2004. De conformidad con el principio de legalidad establecido en la Ley General de la Administración Pública, que en su artículo 11, indica: “1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y****sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento****, (…)” (el resaltado es propio). Cuando la Administración Pública, en ejercicio de sus potestades actúa en desconocimiento del principio de legalidad, sus decisiones serán susceptibles de ser recurridas en vía administrativa o contencioso administrativa por transgredir el ordenamiento jurídico dentro del cual debe desenvolverse y dependiendo de la gravedad del vicio que comporte podrán ser declaradas nulas o anulables. Como bien lo indica el ilustre profesor costarricense Eduardo Ortiz, “el acto administrativo (ya sea como acto de voluntad, enfoque subjetivo; o, como conducta externa de la administración de conformidad  con la ley, enfoque objetivo) está compuesto de elementos que lo conforman, constituye el modo en que el ordenamiento jurídico determina su formación y manifestación. Esos elementos son las cualidades jurídicas que debe reunir una conducta de la Administración destinada a producir un efecto jurídico, para producirlo efectivamente y lograr su finalidad.” (Ortiz, Eduardo. Acto (sic). En consecuencia de lo anterior,****la Administración Tributaria no está aplicando el principio de legalidad citado anteriormente****, en nuestro caso, ya que, los ingresos originados por****la venta de las fincas, las cuales se debían hacer por mandato del Estado, según decreto citado, y en la figura de la expropiación; y que el Estado indemnizaría a la sociedad [...]****; no obedecen al principio renta – producto, por consiguiente no califican dentro de las características de Ingresos Gravables, y mucho menos forman parte de las Utilidades de mi representada. Al respecto, conviene citar una sentencia de la Sala Segunda, de la Corte Suprema de Justicia, que sobre el principio de legalidad, señaló: (la inconforme transcribe un extracto de una sentencia de la Sala mencionada, referenciando al pie de página del folio 232 del expediente, la resolución No.*[*742-2000*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-127172)*de las 10:05 horas del 04 de agosto del 2000). El auditor Fiscal, deberá cumplir con lo que la ley establece, y en ese sentido, mi representada no ha girado ningún supuesto dividendo a favor de la señora […], por lo que no cabe aplicar el inciso a), del artículo 18 de la Ley el (sic) Impuesto sobre la Renta; ya que los ingresos originados por****la venta de las fincas, las cuales se debían hacer por mandato del Estado, según decreto citado, y en la figura de la expropiación; y que el Estado indemnizaría a la sociedad […],****no constituyen en ingresos gravables y por ende no forman parte de las utilidades, POR LO QUE NO SE PUEDE INTERPRETAR LA SUPUESTA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS A SOCIOS. Cuando la Administración Pública, en ejercicio de sus potestades actúa en desconocimiento del principio de legalidad, sus decisiones serán susceptibles de ser recurridas en vía administrativa o contencioso administrativa por transgredir el ordenamiento jurídico dentro del cual debe desenvolverse y dependiendo de la gravedad del vicio que comporten podrán ser declaradas nulas o anulables.****FUNDAMENTO LEGAL:****El contribuyente menciona como fundamento jurídico de sus alegatos el artículo 129 de la Constitución Política, artículo 18 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, los artículos 7, 53, 144, 171 y 172 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el artículo 70 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (en adelante RGGFRT), Procedimiento Tributario, artículos 11, 13 y 16 de la Ley General de la Administración Pública****….” ( ver folios 280 al 287).***

**IV.-** **CRITERIO DEL TRIBUNAL. EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN.**Que este Tribunal procede al conocimiento y resolución de la excepción interpuesta, en el caso de análisis, observa esta Sala que la A Quo en fecha 10 de noviembre del 2014,  le notifica al fiscalizado el documento número SF-5-282-2014 “Imposibilidad de dictar el Acto de Liquidación de Oficio”, atendiendo lo dispuesto en resolución N° [201415684](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-642877) del 24 de setiembre del 2014 de la Sala Constitucional, mediante la cual se suspende la emisión del acto final, hasta tanto no se resuelva la acción de inconstitucional admitida (Ver folios del 199 al 201 del expediente). De esta manera, considera este Órgano Superior que la suspensión señalada por la inconforme, no es atribuible a situaciones de negligencia, descuido, omisión o desatención por parte de la Administración Tributaria en sus deberes, sino a un mandato jurídico emanado de una Instancia superior como lo es la Sala Constitucional, además que los artículos 67 y 70 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (vigentes en el período en estudio), así como el artículo 144 del Reglamento de Procedimiento Tributario, establecen también el deber formal de la A Quo de notificar al sujeto fiscalizador de la reanudación de las actuaciones de verificación, gestión que realiza la Oficina de Origen mediante documento N° ATG-SF-5-279-2016 el día 11 de noviembre del 2016 (ver folios 202 y 203 del expediente)**,**considerando que al respecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia indica: *“…Por otra parte, en relación con el argumento que la configuración de la suspensión de las actuaciones requiere de una comunicación formal al contribuyente, por medio de la cual se indique el tiempo de la suspensión, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento supra citado, estima esta Sala, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento supra citado, esta no es requisito para que tener por configurada la suspensión (En similar sentido se pronunció esta Cámara en sentencia no.*[*1282-F-S1-2012*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-550611)*de las 9 horas 5 minutos del 11 de octubre de 2012)…”*(SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. [00759-F-S1-2016](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-685785) de las diez horas quince minutos del 14 de julio del 2016). Este Tribunal considera de importancia pronunciarse sobre la trascendencia y repercusiones que origina el voto No. [2016-012496](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439)de la Sala  Constitucional, en relación con  la interpretación del artículo 53 inciso a) del Código Tributario, respecto a los dos meses de suspensión de las actuaciones fiscalizadoras. En primer término, el vigente artículo 144 del Código Tributario señala que el procedimiento fiscalizador se regulará en el Reglamento respectivo. Y además que una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada, éstas concluirán con la propuesta de regularización. En segundo lugar, el artículo 144 del Reglamento de Procedimiento Tributario, obliga a que una vez que se hayan iniciado las actuaciones estas deben desarrollarse de forma ininterrumpida, provocando que su suspensión por más de dos meses se considere como que no ha operado la interrupción de la prescripción. Seguidamente el artículo 155 señala que al contribuyente se le debe convocar a una audiencia final –de conformidad con el artículo 144 del Código- en la cual se le pondrá en conocimiento de la cuota tributaria determinada, sus accesorios y se le propondrá la regularización (ver artículos 156 y 157 donde se detalla el mecanismo de celebración de la audiencia final), que en el caso presente tal  actuación se dio el día 23 de octubre del 2014 cuando se emite la propuesta de regularización N° 1-05-002-14-469-342-12, notificada al indagado el día 29 de octubre del 2014, mediante la cual se le informa que la Administración mantiene incólume las determinaciones comunicadas, otorgándole en el mismo acto un plazo de cinco días hábiles para manifestar conformidad o disconformidad con lo determinado. Vencido el plazo, la contribuyente no se presenta a comunicar su conformidad o disconformidad total con la propuesta de regularización, tal y como consta en “Acta de no comparecencia ante la propuesta de regularización” número 1-05-002-14-495-375-12 (ver folio 197 del expediente).  De lo anterior colige este Tribunal que  la  interpretación que debe realizarse del reiterado artículo 53 inciso a) es que el plazo de dos meses en que la Administración debe procurar no suspender las actuaciones, está referido a lo que se denomina como actuaciones materiales de fiscalización, las cuales se inician con la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora y concluyen con la celebración de la audiencia final. De forma tal, que en aquellos asuntos donde la Oficina de origen se vio en la obligación de suspender el dictado del acto final del procedimiento determinativo, debido a la Acción de Inconstitucionalidad y en los cuales se celebró la citada audiencia final, no es admisible argumentación alguna sobre la prescripción ocasionada por suspenderse la actuación fiscalizadora, toda vez que como ya se dijo las actuaciones materiales ya estaban concluidas desde el día 29 de octubre de 2014, con ocasión de la audiencia final y la referida acción de inconstitucionalidad impedía a la Administración continuar con el dictado del acto final. Así, a raíz del voto constitucional que puso en vigencia el artículo 144 del citado Código anterior a la emisión de la Ley 9069, con el cual obliga a la Administración a dictar el traslado de cargos y observaciones, igualmente las actuaciones materiales se encontraban concluidas por lo que tampoco es aplicable el citado inciso a) del artículo 53 del Código Tributario. Por lo anteriormente expuesto, si bien lleva razón la contribuyente en el sentido que la actividad de la Administración Tributaria estuvo suspendida por más de dos meses, concluye este Tribunal que en el presente asunto, las actuaciones materiales de fiscalización a que hace referencia el artículo 53 inciso a) del Código Tributario, ya habían finalizado, por consiguiente no podía operar la causal de no interrupción de la prescripción ahí prevista. Por las anteriores consideraciones lo procedente es rechazar la excepción de prescripción interpuesta.  (Ver en ese sentido TFA N° 572-P-2017. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las doce horas treinta y cinco minutos del veintinueve de noviembre de dos mil diecisiete, TFA N° 583-P-2017. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las doce horas cuarenta y cinco minutos del siete de diciembre de dos mil diecisiete y   TFA  N° 584-P-2017. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las trece horas del siete de diciembre de dos mil diecisiete).

**V.- INCIDENTE DE NULIDAD.**Este Despacho, como órgano contralor de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 176, 187 y 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, procede a analizar si las actuaciones de la Administración a quo se encuentran ajustadas a derecho y al mérito de los autos, y al respecto estima necesario tener presente que la declaratoria de nulidad, aún cuando se haga de oficio, es de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la existencia de un serio 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 ante el presupuesto contemplado en el artículo 188 supracitado, el cual 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”*; artículo que tiene una redacción similar al 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, N°****[03-2013](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-554014) de las 11 horas del 11 de enero del 2013).**Adicionalmente, la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo se refiere a la declaratoria de 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](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-624465) de las 16 horas del 15 de enero del 2015**). En el presente caso, no se vislumbra ningún indicio que lleve a concluir que a la intervenida se le haya causado perjuicio alguno para ejercer su derecho de defensa, por el contrario, ha contado con las distintas instancias procesales y es en virtud de tales instancias y garantías que el procedimiento tributario le concede al recurrente, que éste plantea dentro del plazo de ley, los escritos de apelación y de apersonamiento ante este Despacho, que se conocen.  En ese sentido, este Tribunal ha podido comprobar que en el procedimiento llevado a cabo por la oficina de origen, se han resguardado no solo el derecho de defensa, sino que se ejecuta con estricto apego al debido proceso, no causándole ningún estado de indefensión a la intervenida, como para decretar la nulidad de lo actuado. Aunado a lo anterior, es claro que la incidida hace una mezcla de alegatos relacionados con nulidad y prescripción, siendo entonces que ya fueron debidamente atendidas sus manifestaciones en líneas precedentes.

**VI.- FONDO DEL ASUNTO.**Este Despacho abocado al estudio y análisis del expediente administrativo, considera preciso aclarar que, al interponer el presente recurso de apelación ante este Tribunal, la intervenida en relación a los ajustes objeto de controversia, hace una reiteración de los criterios previamente expuestos en su escrito de impugnación, y revocatoria,  que ya fueron conocidos, analizados y resueltos por la oficina a quo, sin aportar la intervenida razonamientos o alegatos y pruebas  que manifiesten en qué sentido no está de acuerdo de cómo han sido conocidos dichos alegatos por la resolución  **N° SF-DT-01-R-1396-8**, emitida por  la Administración Tributaria de San José, por lo que esta Sala omite referirse a tales extremos considerados previamente, al encontrarse limitada en su pronunciamiento a las cuestiones debatidas en la presente instancia. Así lo ha establecido la jurisprudencia al indicar*:****“…IV.- SOBRE LOS ALCANCES DEL RECURSO DE APELACIÓN:****De previo a realizar el análisis de los cargos formulados es de rigor hacer algunas reflexiones breves en torno al recurso de apelación. 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*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-198408)*de las 16:15 horas del 20 de febrero del 2002 y Nº*[*255*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0004-764691)*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 que 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…”. (Nº**[102-2013-II](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-568204), TRIBUNAL CONTENCIOSO  ADMINISTRATIVO, Sección Segunda, II Circuito Judicial de San José, 8 horas 50 minutos del 30 de abril de 2013). Criterio confirmado mediante sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia números*[*659-A-S1-2013*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-578641)*de 8 hrs 40 minutos del 4 de junio de 2013 y*[*829-F-S1-2015*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0004-769823)*de las 14 hrs. 25 minutos del 23 de julio del 2015.  (Ver en igual sentido RES.*[*000659-A-S1-2013*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-578641)*SALA PRIMERA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, 8 horas 40 minutos 4 de junio 2013).*Sin perjuicio de lo anterior, observa este Órgano Superior que en cuanto al fondo del asunto, la recurrente no presenta argumentos ni reclamos contra el criterio esbozado por la A Quo en la resolución de la impugnación contra el traslado de cargos, pues se limita a reiterar las incidencias de nulidad y que no se conoció sus argumentaciones. Por ello, desea recordar este Despacho que, si bien a diferencia del proceso jurisdiccional común (formal y dispositivo), el procedimiento administrativo es antiformalista y oficialista en tanto que el propósito del procedimiento es la búsqueda de la verdad real, mientras el jurisdiccional común busca una verdad formal aportada por las partes, en materia de recursos administrativos rige el principio dispositivo, según el cual, el contralor administrativo, debe resolver los recursos dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente, so pena de incurrir en nulidad por vicios de ultra petita o extra petita. Véase en ese sentido el voto número [26-2010-SVII](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-474353) del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sétima, de las quince horas con quince minutos del veinticuatro de marzo del dos mil diez). Ahora bien, primero que todo, se hace necesario indicar cuando se debe acreditar un dividendo y que éstos solo se conocen cuando se cancelan o se ponen a disposición del o los accionistas de una sociedad. Si bien el artículo 6  inciso c) de la LISR, dispone que no forman parte de la renta bruta: “*Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios…*”, el legislador determinó que los montos recibidos por concepto de dividendos,  ya sean pagados o acreditados, sí deberán adicionarse a la renta neta para determinar el monto de la renta disponible. El artículo 16 de la LISR establece: *“Articulo 16.-  Renta Disponible. La renta o ingreso disponible de los contribuyentes mencionados en el artículo 2º de esta ley, es el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 anterior. Aquellos contribuyentes que por ley tengan obligación de crear reservas especiales podrán rebajarlas del remanente a que alude el párrafo anterior. Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del primer párrafo de este artículo, a efecto de obtener la renta o ingreso disponible*.”  Según lo establece la norma en este último párrafo, a la renta imponible (que va a estar constituida, por la renta neta, producto ésta de restar a la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por la LISR), se le debe restar el impuesto a pagar para obtener la renta o ingreso disponible y a este resultado se le debe adicionar cualquier tipo de rentas, ganancias o provechos gravados o exentos, percibidos o devengados en el periodo fiscal. El tratamiento que se le debe aplicar a estos ingresos es el de excluirlos de la renta bruta de la sociedad anónima, según lo establecido en el inciso c) del artículo 6 de la LISR.  Posteriormente,  esos fondos se deben considerar como rentas o ganancias exentas, que deberán ser adicionadas al remanente que resulte de deducir de la renta imponible, el impuesto  correspondiente a pagar, de conformidad con el artículo 15 LISR. En este sentido, como lo señala el jurista Adrián Torrealba Navas, en su obra “La Imposición sobre la Renta (versión digital, página 259), la renta disponible estará constituida por la suma de: “- *Renta imponible en impuesto sobre las utilidades menos la cuota tributaria debida. -Otras rentas o ganancias gravadas en otros impuestos sobre la renta o exentas en el impuesto sobre las utilidades. Esto significa que aun los dividendos que provienen de renta exenta o no sujeta al impuesto sobre las utilidades forman parte del impuesto sobre la distribución de la renta disponible. Más aun: hay casos de contribuyentes que reciben exclusivamente rentas exentas del impuesto sobre las utilidades (cooperativas, asociaciones solidaristas) y que, sin embargo, tributan por el impuesto sobre la renta disponible*”.  Por consiguiente, aunque los montos por concepto de dividendos a los que hace referencia la contribuyente, se encontraban exentos, los mismos deben ser tomados en cuenta para la determinación de la  renta disponible, tal y como se señaló anteriormente. En el momento en que esa renta disponible se distribuya entre los socios de la sociedad de capital, a tales dividendos se les deberá efectuar la retención correspondiente,  de conformidad con lo establecido en el artículo 18 inciso a) de la LISR. Así las cosas, tenemos que en el caso de marras, si bien es cierto los ingresos en principio provienen de actividades no habituales de la intervenida, dicho hecho no es objeto de cuestionamiento, ya que como se estableció anteriormente, eso no es requisito para que forme parte de la renta disponible, por ende no lleva razón la apelante en esta parte de su alegación. Reiterando entonces es claro que los ingresos recibidos, no deberán ser considerados como parte de la renta bruta, pero los mismos deberán sumarse al monto correspondiente de renta disponible después de deducir el impuesto sobre la renta de ese período fiscal,  para determinar cuál es el monto total disponible con el que la sociedad de capital puede contar para distribuir sus dividendos entre sus accionistas. En ese orden de ideas y en complemento para la resolución del caso que nos ocupa, el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que: *“…Los contribuyentes mencionados en el artículo 2  de esta ley, que paguen o acrediten a sus socios, dividendos de cualquier tipo, participaciones sociales y otra clase de beneficios asimilables a dividendos, estarán obligados a retener el quince por ciento (15%) de tales sumas….”*. Igual letra tiene el mismo artículo 18 del Reglamento a la citada ley. De lo anterior se colige, que se considerará dividendos solo y únicamente cuando se paguen, se acrediten o se pongan a disposición del socio persona física. Este artículo 18, en el inciso b).1°, establece, *“…No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refiere el inciso anterior, en los siguientes casos: 1°Cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica y sujeta a este impuesto. 2° Cuando se distribuyen dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga…”*. Así las cosas, considera este Tribunal, no se ha demostrado por parte de la incidida, las razones del porque la representante legal y única socia, procedió a retirar los montos originados en la venta de los terrenos al Estado, originados en procesos de expropiación, y los transfirió a terceras personas no socios, amparada en cláusulas originadas en años anteriores a los hechos, lo cual es claro que se trata de convenios entre particulares no aducibles en contra del Fisco, siendo claro para esta Sala que lo que acaeció fue una extracción de utilidades por parte de la única socia y lo trató de ocultar a través de cláusulas que finalmente se consideran convenios entre particulares no aducibles en contra del Fisco. En ese sentido, ya este Órgano Contralor de Legalidad ha emitido criterio sobre el tema de la aplicación del articulado 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así en la resolución TFA No. 623-2014 BIS, de las diez horas treinta minutos del nueve de octubre del dos mil catorce, se dijo, *“… VI. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO  8 Y 12 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. Normalmente la Administración Tributaria, en casos como el presente, cuando existen negociaciones o convenios entre empresas vinculadas, fundamenta el procedimiento administrativo, para desconocer las transacciones realizadas, en el artículo 8 y 12 del Código Tributario, y establece un nexo estrecho entre ambas disposiciones legales, situación que no se da en el caso de análisis, aunque tangencialmente en el caso de autos, la Administración Tributaria al analizar los convenios entre particulares indica que los mismos no corresponden a la verdadera realidad económica existente e implícitamente concluye que se trata de formas jurídicas adoptadas por la contribuyente y sus empresas vinculadas, para disminuir o erosionar la carga tributaria. El procedimiento realizado a juicio de este Tribunal llega a una conclusión inequívoca de rechazar las erogaciones a empresas vinculadas por no cumplirse con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, situación que por sí sola justifica la denegatoria de su deducción, lo cual comparte plenamente este Tribunal. No obstante lo anterior, es criterio de este órgano administrativo, en sus facultades de control de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria y como órgano de plena jurisdicción, que en casos como el presente la citada disposición del artículo 12 del Código Tributario debe engarzarse con el artículo 8 ibídem, para concluir en estos casos que se trata de formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes con la finalidad de erosionar o disminuir la cuantía de las obligaciones  tributarias, en perjuicio del fisco, en clara violación a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución Política que dispone el deber de todos los ciudadanos de contribuir a las cargas Públicas, de acuerdo con los principios de generalidad, solidaridad, capacidad económica y justicia distributiva. Los órganos administrativos y jurisdiccionales, en este orden de ideas se han pronunciado en el sentido de que “la Administración Activa, debe demostrar con indicios claros, graves, precisos y concordantes, que el sujeto pasivo ha manipulado ilegalmente el hecho generador creador de la obligación tributaria, sea que se está en presencia de conductas atípicas utilizadas por el contribuyente. El exégeta tributario debe aplicar dicho criterio para los casos de excepción, cuando hay manifiesto abuso de las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente. Comentando la jurisprudencia argentina sobre este instituto, el connotado tratadista Giuliani Fonrouge manifiesta que numerosas decisiones judiciales y del Tribunal Fiscal de la nación hacen mérito de la interpretación según la realidad económica, sin una clara apreciación del peligro que se cierne sobre los administrados por tanta incertidumbre a la hora de resolver los casos sometidos a su consideración sin que se respeten las condiciones mínimas exigidas por la seguridad jurídica.  Si bien es cierto que la certeza no es el único fin del derecho y ni siquiera el de mayor jerarquía, ya que lo preceden la justicia y el bien común, es indudable que resulta uno de ellos y de gran importancia para el individuo. Esa seguridad o esa certeza, en efecto, pueden verse comprometidas mediante el uso abusivo de dicha disposición legal, si fuera puesta en manos inexpertas o con designios preconcebidos. Concluye dicho tratadista que las circunstancias mencionadas explican ciertas resistencias contra el criterio de la realidad económica, pero su utilización prudencial, en concordancia con otros métodos (como el teleológico o el de la mens legislatoris, etc.), sin exageraciones dogmáticas, importa un valioso instrumento para el progreso del derecho tributario. (Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Ediciones Depalma. Tomo I. Págs. 73 y siguientes) (…) El exégeta tributario debe de hurgar más profundamente en la realidad de los hechos a fin de demostrar que se está en presencia de formas jurídicas inapropiadas, no bastando simplemente aplicar aquel principio como una regla general, sino que el mismo es para casos de excepción cuando haya manifiesto abuso de las formas jurídicas utilizadas, sobre todo en casos como el de autos en donde se ha determinado…” El subrayado no es del original. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. SALA PRIMERA. Resolución Nº 152-P-2001. De las nueve horas del 4 de junio del 2001. También, en esta misma línea de razonamiento, este Órgano ha señalado que “… la doctrina brasileña y argentina, han establecido una serie de aspectos muy importantes, que se deben de tomar en cuenta, para situar las cosas dentro de su verdadero contexto, así el tratadista Amilcar de Araujo Falcao, (El Hecho Generador de la Obligación Tributaria) al tratar este tema, lo sitúa bajo el título “Interpretación Económica, Evasión Tributaria y Economía del Tributo”, nos dice que en Derecho Tributario, cuando el contribuyente comete un abuso de las formas jurídicas (Missbrauch Von Formen Und Gestaltungsmöglichkeiten Des Bürgerlichen Reches); el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas para la interpretación de la ley tributaria y para el encuadramiento del caso concreto frente al mandato resultante no solo de la literalidad del texto legislativo, sino también de su espíritu de la mens o ratio legis.  Para que ello ocurra es necesario que exista una atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin, a la intención práctica contemplada. Veamos.  En el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o intentio juris adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica.  Supóngase que para llevar a efecto esa misma intentio facti, el contribuyente adopte una forma jurídica anormal o atípica, aunque no prohibida por el derecho privado, con el único objeto de lograr -por la manipulación de la intentio juris- no pagar un tributo, o pagar menos o efectuar un pago diferido en el tiempo (Steuervorteil); esto es, se adoptó una forma económicamente inadecuada con el único propósito de provocar la evasión del tributo (Steuerumgehung)...”  La autorización dada al intérprete tributario, la licencia que se le otorga, es al efecto de que realice, por vía exegética, la adecuación de la realidad económica de cada caso concreto carente de tal equivalencia, al mandato legal entendido conforme a su espíritu. La solución, por lo demás no es específica del derecho tributario, por ser conocida en otras ramas del derecho...” (opus cit. Pág. 44 y sgtes.)  Efectivamente el tratadista Giuliani Founrouge, Derecho Financiero pág. 76 manifiesta: “... La idea de penetrar a través del ropaje jurídico para hurgar en la realidad de los hechos que tras él se oculta, ha tenido aplicación en materia de sociedades comerciales, dando lugar a decisiones judiciales y obras de doctrina que ha logrado gran repercusión en los últimos años, por lo cual es conocida entre nosotros como doctrina de la penetración. Esa interpretación realista ha tenido exteriorización en Estados Unidos en la teoría del disregard o legal entily, denominación de por sí explicativa, y que en la doctrina francesa y suiza se conoce como de la transparencia fiscal, es decir considerar a la persona jurídica sociedad como un objeto transparente y prescindir de ella como sujeto de obligaciones tributarias para encontrar a las personas físicas que la integran.  Además, surte efectos en materia de sociedades vinculadas o imbricadas cuando la apariencia jurídica oculta subordinación económica o financiera; esto es lo que se conoce en el derecho tributario alemán como teoría del órgano, según la cual cuando existe dependencia financiera, organizativa o económica se considera que la entidad dominada en un órgano de la dominante con lo cual se integra en un solo ente orgánico: es lo que establece el No. 15-2) de la Ley de Adaptación Impositiva Alemana (Steueranpassungsgesetz). (opus cit. Pág. 76. 3 edición, Editorial Depalma Buenos Aires, 1984)...” El subrayado no es del original. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. SALA PRIMERA. Resolución No. 17-2003 de las ocho horas del 17 de enero del 2003. Como se desprende de las resoluciones de referencia, la aplicación del artículo 12 del Código Tributario por parte de la Administración Tributaria, está supeditado a que la misma demuestre con indicios claros, graves, precisos y concordantes, que el sujeto pasivo ha manipulado ilegalmente el hecho generador creador de la obligación tributaria, y que en virtud del principio de realidad económica, la Administración logre penetrar la realidad de los hechos, y pueda con ello demostrar que se está en presencia de formas jurídicas inapropiadas, no bastando simplemente la aplicación del principio como una regla general, sino que el mismo sea para casos de excepción cuando manifiestamente haya abuso por parte de los obligados tributarios de las formas jurídicas utilizadas, con el objeto disminuir o erosionar ilegalmente sus bases imponibles y consecuentemente materializarse la  evasión tributaria, ya que en la formas jurídicas adoptadas, se logra demostrar que en las sociedades o empresas vinculadas bajo dicha figura jurídica, se oculta una subordinación económica, organizativa y financiera a una entidad dominante. En contraposición, el administrado por su parte, debe demostrar con prueba contable, financiera y jurídica abundante, suficiente y competente, que en las relaciones y formas adoptadas para su operatividad y gestión empresarial, los costos y gastos que realiza aun cuando sean con empresas vinculadas, le son útiles, necesarios y pertinentes para generar su renta gravada, que además se encuentren debidamente conexos a sus ingresos y respaldados en comprobantes fehacientes y debidamente autorizados por ley, como también, como elemento central de este tipo de relaciones, que no se produzca perjuicio fiscal en la aplicación de las formas jurídicas que se adopten.- VII. INTERPRETACION ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL DEL CONTENIDO Y ALCANCE DEL ARTICULO 8 DEL CODIGO TRIBUTARIO. En casos similares al presente, y concretamente el primer caso en Costa Rica se aplicó el principio de la realidad económica, y que fue objeto de una acción de inconstitucionalidad y un recurso extraordinario de casación por parte del contribuyente, fue declarado sin lugar por aquellos órganos jurisdiccionales. Se trató de un profesional en derecho, que constituye una sociedad jurídica la cual presta servicios profesionales al igual que el constituyente de la misma, y de esta manera, tanto la persona física como la persona jurídica, declaran ingresos profesionales por el ejercicio de la abogacía y el notariado. En esa oportunidad la Administración Tributaria demostró en forma fehaciente e inequívoca, que aquella sociedad, constituida por el profesional que ejercía liberalmente su profesión y esta sociedad, eran una sola unidad económica y consecuentemente prescindió de la forma jurídica utilizada por el contribuyente, entiéndase la sociedad persona jurídica y determinó que la totalidad de los ingresos de ambos contribuyentes, al igual que los gastos deberían de computarse como una sola unidad económica. En este caso, la Administración Tributaria para prescindir de la forma jurídica utilizada por el contribuyente, tuvo por demostrados diferentes hechos, como son: a) que la persona física y la persona jurídica funcionaban en una misma oficina; b) que el único prestatario de los servicios profesionales lo era el abogado contribuyente; c) que los funcionarios que laboraban para ambas personas eran los mismos; d) que los clientes de ambas contribuyentes también eran iguales, e) que el alquiler de la oficina era cubierto por la persona física; f) que con la conducta desplegada se fraccionó el pago del impuesto sobre la renta, al haber quebrado la escala progresiva del impuesto, hechos que conllevan a concluir que la supuesta sociedad aún y cuando había cumplido con todos los requerimientos de la legislación comercial, para efectos tributarios se consideraba como un ente jurídico inexistente, por ser una forma jurídica inapropiada, tendente a manipular el hecho generador de la obligación tributaria. (SALA DE CASACIÓN NO.*[*49*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-175383)*DE LAS 14:45 DEL 29 DE MAYO DE 1996 Y SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA S.C.V. 1974-1995 Y TFA-7-1985). En el caso presente estima este Tribunal que si bien la Administración Tributaria pueda válida y legalmente cuestionar los pagos cancelados a las entidades vinculadas, por estimar que las mismas son simples formas jurídicas utilizadas para manipular el hecho generador de la obligación tributaria, en estos casos la carga de la prueba le incumbe a la Administración Tributaria de acuerdo con los diferentes pronunciamientos existentes en sede administrativa y judicial (SALA PRIMERA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA No.**[111](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-245999) DEL 11 DE OCTUBRE 1995; N°.*[*38*](https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-165702)*DE LAS 14:20 DEL 14 DE MAYO DE 1994; TFA-667-2011 y  TFA-058-2013)…”.*Por  todo lo anterior, se impone la confirmatoria de lo actuado y por ende se rechaza el recurso de apelación interpuesto.

**VII.-** **SOBRE LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES: PLAZO DEL ARTÍCULO 163 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**. En el caso de marras 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 auto ATG-SF-PD-APE-27-2018 de las nueve horas treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho, notificada el 19 de setiembre de 2018, dictado por la Administración Tributaria de Guanacaste, en el 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 de seis meses otorgado por el artículo 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, empezaría a correr a partir del 02 de noviembre de 2018, sea al día siguiente de los 30 días otorgados en el emplazamiento, y siendo que el 18 de octubre de 2018 la apelante presenta escrito de expresión de agravios,  se considera como el inicio a partir del 19 de octubre de 2018 de dicho plazo, extendiéndose al 19 de abril de 2019. De ese modo, del 20 de setiembre de 2018 hasta el 19 de abril de 2019, se deben computar intereses, y a partir del 19 de abril de 2019 y hasta la efectiva notificación de la presente resolución, se entiende suspendido el cómputo de intereses; en el entendido que este Tribunal se manifiesta únicamente por la disposición reglamentaria contenida en el artículo 87, que lo obliga a pronunciarse sobre el plazo en que se suspenden los intereses en la presente instancia, por el exceso en la tardanza en dictar la resolución respectiva según el plazo fijado por el artículo 163 del Código Tributario y no hace pronunciamiento especial sobre las fases anteriores y el cómputo de los intereses.

**POR TANTO**

Se rechaza la excepción de prescripción, el incidente de nulidad y el recurso de apelación y se confirma en todos sus extremos la resolución venida en alzada. Notifíquese.-

Licda. María Quirós Rojas

**Presidenta**

Lic. Abel Gómez Zúñiga                                            Lic. Harold Quesada Hernández