**UCI**

**Caso No 1**

**Prepare un ensayo de no más de una página, en el que se refiera –tomando como base el siguiente fallo del Tribunal Fiscal Administrativo-, a alguno de los siguientes conceptos (solo a alguno de estos):**

1. **Hecho generador en incrementos patrimoniales no justificados**
2. **Carga de la prueba en incrementos patrimoniales no justificados**
3. **Elementos del tributo en incrementos patrimoniales no justificados**
4. **Principio de Realidad Económica asociado a los incrementos patrimoniales no justificados**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**TFA No.240-P-2018. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO**. San José, a las doce horas veinte minutos del treinta y uno de mayo de dos mil dieciocho.-

Este Tribunal conoce el Recurso de Apelación interpuesto por el señor (SM...), cédula de identidad 1-(…), en calidad de Apoderado Generalísimo sin límite de suma, de la contribuyente **(LT...)S.A.** cédula jurídica 3-101-(…), en contra de la resolución de la Administración Tributaria de (…) número **SF-DT-01-R-0**(…)**-11** de las ocho horas seis minutos del catorce de julio de dos mil once, que determina a cargo de la citada contribuyente, un aumento con respecto a lo declarado, por la suma ¢51.950.337.00, en el Impuesto sobre la Renta del periodo fiscal 2007. (Expediente 112-09-(…)).-

**RESULTANDO**

**1.-** Que la Administración Tributaria de (…) mediante resolución SF-DT-01-R-0(…)-11 de las ocho horas seis minutos del catorce de julio de dos mil once, notificada el 26 de julio de 2011, declara sin lugar la impugnación presentada contra el traslado de cargos No. 27520000(…) y determina a cargo de la contribuyente (LT...) S.A. cédula jurídica 3-101-(…), un aumento con respecto a lo declarado, en el Impuesto sobre la Renta del periodo fiscal 2007, que asciende a la suma de ¢51.950.337.00. (Folios 90 a 108).-

**2.-** Que encontrándose inconforme con lo resuelto por la Administración Tributaria, la sociedad impugnante, mediante escrito presentado el 18 de agosto de 2011, interpone recurso de revocatoria con apelación en subsidio. (Folios 109 a 112).-

**3.-** Que la Administración Tributaria mediante la resolución SF-AU-01-R-0(…)-12 de las ocho horas con dieciséis minutos del veintiuno de agosto de dos mil doce, notificada el día 7 de setiembre de 2012, rechaza ad portas el recurso de revocatoria planteado, con sustento en lo establecido en la resolución general emitida por la Dirección General de Tributación No. 02-2001, de las diez horas cuarenta y cinco minutos del dos de febrero de 2011, publicada en La Gaceta 43 del 2 de marzo de 2001. Asimismo, por estar a derecho el recurso de apelación, la Dependencia a quo lo admite para ante este Tribunal, emplazando a la recurrente para que se apersonara en la presente instancia a plantear los alegatos, aportando u ofreciendo las pruebas que estimare pertinentes en defensa de sus derechos. (Folios 119 a 123).-

4.- Que el expediente administrativo ingresa para su estudio a este Tribunal, el día 26 de setiembre de 2012. (Folio 126).-

5.- Que la compañía recurrente se apersona ante este órgano de alzada, de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mediante escritos presentados el 28 de setiembre de 2012 y el 02 de julio de 2013, (Folios 127 a 130, y 131 a 137).

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

**CONSIDERANDO**

**I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO:** Solicita la recurrente con base en las razones que aduce, se declare la nulidad de la resolución recurrida.

**II.- ARGUMENTOS DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA:** Que como fundamento de la determinación, la Administración Tributaria A quo manifiesta básicamente en la resolución apelada, lo siguiente: “*…Por ser de previo y especial pronunciamiento, esta Gerencia Tributaria se avoca de inmediato al conocimiento y resolución de la nulidad alegada y considera que en casos como el presente, el Tribunal Fiscal Administrativo ha dicho que es necesario preliminarmente referirse al instituto del incremento injustificado de patrimonio, analizando tanto su naturaleza jurídica como las defensas o mecanismos de que dispone el contribuyente para desvirtuar este tipo de cargo. Así el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica, que la “renta bruta es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º….También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados…. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley, de lo contrario, dicho incremento patrimonial se computará como renta bruta, en el momento en que la Administración Tributaria lo determine…”. El mismo legislador introduce en dicha norma una presunción legal a favor de la Administración Tributaria, en el sentido que todo incremento patrimonial que se registre en el balance de situación del contribuyente, y que no esté debidamente justificado o respaldado, se imputará como renta bruta del contribuyente, y como tal el monto que se consigne, se constituirá en base imponible para el cálculo del impuesto a las utilidades. Se trata entonces de un instituto jurídico, que le permite a la Administración Tributaria gravar esa renta que se origina por cualquier afloración de elementos patrimoniales ocultos, sea que se quiera reflejar como pasivo, activo o cuenta patrimonial en la contabilidad de la empresa (TFA-6-2002 de la diez horas del diecisiete de enero de dos mil dos y TFA-249-P-2007 de la nueve horas del veintiocho de junio de dos mil siete). Conforme a lo expuesto, está claramente definido que el gravamen con el impuesto sobre la renta, al incremento patrimonial no justificado, sea por la adquisición o tenencia de bienes o derechos no declarados, o por la inexistencia de deudas declaradas, deviene de una presunción legal creada por el propio legislador. La presunción es la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido a un hecho ignorado o desconocido, parte siempre de un hecho verdadero y real para concluir de este, otro desconocido pero probable. En ese sentido se recuerda a la reclamante que, en materia de presunciones legales relativas, se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, que admite prueba en contrario; sea, la parte que la niega debe probar, y la que la invoca queda relevada de la prueba. En otras palabras, la Administración Tributaria únicamente debe probar los hechos conocidos que sustentan la presunción. De lo anterior se desprende que, la determinación de impuesto realizada por la oficina fiscalizadora está apegada al principio constitucional de reserva de ley y a lo previsto en el numeral 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque como se indicara en párrafos anteriores, en el incremento injustificado de patrimonio, basta con que la Administración Tributaria establezca el hecho verdadero y real, y en el presente caso está claramente demostrado que la contribuyente no ha logrado demostrar el origen del pasivo adquirido ni tampoco que los ingresos registrados provengan de aportes de capital de sus socios, de ahí que las afirmaciones de la recurrente respecto a que el fundamento que indica el traslado de cargos para sustentar la presunción de incremento injustificado de patrimonio no es válido ni acorde con lo normado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque como ya se expuso, en el incremento injustificado de patrimonio, basta con que la Administración Tributaria establezca el hecho verdadero y real, ya sea de un pasivo no justificado o bien ingresos de dinero cuyo origen no está demostrado, para que proceda la aplicación de la norma jurídica señalada. Tampoco resultan atinentes las afirmaciones de la interesada, en el sentido de que el auditor ignoró que la empresa puede contar con pasivos en razón de la necesaria obligación de realizar actividades lucrativas para obtener rentas afectas al impuesto, ya que en ningún momento se ha cuestionado la tenencia o no de pasivos por parte de la empresa, sino el hecho, de que tales pasivos no contaban con la evidencia documental fehaciente que dé la certeza y justifique la conexión y la vinculación de la deuda adquirida por la empresa con sus socios en la suma de ¢123.332.757.75; por ello, no basta con registrar pasivos en auxiliares y balances contables de la empresa, sino que estos además de contar con la justificación documental deben ser declarados por los contribuyentes en los períodos fiscales en que se da la transacción. En ese sentido, es menester señalar que nuestra legislación comercial, específicamente en el artículo 30 del Código de Comercio, exige que toda modificación del capital social se debe realizar mediante una serie de trámites formales iguales a los requeridos para la constitución de la sociedad y modificación de sus estatutos, como sería el acuerdo de Asamblea de Socios, modificando el Pacto Constitutivo de la sociedad, debidamente asentada en el libro de actas respectivo y la correspondiente inscripción registral de la modificación de estatutos, y en cuanto al pasivo que dice la contribuyente contrajo con los socios de la empresa, esta no aporta ningún contrato de préstamo debidamente documentado, a efectos de poder verificar la forma de pago, el interés devengado y el plazo para su cancelación. Por las razones antes citadas, esta Gerencia Tributaria considera que el traslado de cargos impugnado, se encuentra a derecho y al mérito de los autos; por lo que resulta improcedente la nulidad alegada por la reclamante, ya que la nulidad por la nulidad misma no existe en el derecho procesal tributario, por cuanto con ello no necesariamente se conforma el estado de indefensión requerido para decretar la nulidad de las actuaciones o actos de la Administración Tributaria. En consecuencia, esta Gerencia Tributaria, no advierte la existencia de violaciones a las garantías de defensa de la contribuyente que ameriten declarar la nulidad de los procedimientos bajo examen, por lo que se determina a su cargo la suma de ¢51.950.337.00, correspondiente al aumento en el impuesto sobre la renta del período fiscal 2007, y de ¢27.902.126.62, por concepto de intereses calculados al 14 de julio de 2011, para un total de ¢79.852.463.35.”* (Folios 92 a 95).

**III.- ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE**: En su recurso de apelación la interesada expone que la resolución que recurre es nula y deberá declararse como tal, exponiendo que de acuerdo con el derecho, la justificación que utiliza la Administración Tributaria para determinarle la existencia del incremento patrimonial no justificado, en su criterio no es procedente. Expone que la Administración Tributaria califica de incremento patrimonial no justificado un pasivo por un monto de ¢123.167.757,75 así como un aporte extraordinario por la suma de ¢50.000.000,00, incremento que incide en la determinación de la Renta Bruta del periodo fiscal 2007. Luego de citar los párrafos 3 y 4 del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica que no considera a derecho algunos elementos básicos de la teoría sobre los incrementos injustificados de patrimonio. Cita que la Dependencia A quo: “*Del estudio realizado se determina que el pasivo carece de respaldo documental, la empresa no pudo demostrar la procedencia ni tampoco justificó la existencia física, real y material de dicho pasivo, así como el aporte de socios, por lo que la consecuencia es proceder al rechazo correspondiente, generando con ello un incremento en el patrimonio del contribuyente*” (Folio 111). Acusa la contribuyente que el fundamento anterior no es válido, ni acorde con la norma transcrita, toda vez que, en su parecer, consta en poder de la Administración Tributaria sus estados auxiliares y el balance de situación, en donde se presenta el aporte tanto del pasivo como del aporte realizado. Analiza, que es incorrecto e injusto asimilar los pasivos y aportes como ingresos gravables en el Impuesto sobre la Renta, pues concluye, que es fácil cometer una arbitrariedad e injusticia, pues considera no existe un nexo lógico necesario entre los pasivos y los aportes y de éstos con la presunción de renta omitida. Continúa exponiendo que puede contar con pasivos, en razón de la necesaria obligación de realizar actividad lucrativa con lo cual se obtendrían rentas afectas al impuesto, las que posteriormente, serían gravables y sobre las cuales se pagará oportunamente, como considera, lo ha efectuado hasta el momento. Asimismo considera incorrecto que la Administración desconozca el pasivo, en razón de no lograr comprobar su existencia física, real y material, pues reitera el hecho de que, tanto el pasivo, como el aporte, se ven reflejados en los auxiliares y balances contables que lleva la contribuyente, lo que en su criterio, hace que la afirmación de la Administración sea totalmente falsa. Finaliza exponiendo que la resolución impugnada no tiene asidero legal. (Folios 109 a 112) En escrito presentado ante este Tribunal el 2 de julio de 2013, reitera la contribuyente sus alegatos ya expuestos en el recurso vertical, añadiendo que la a quo, no prueba de forma certera ni fehaciente lo que ella considera esencial en el presente asunto, la existencia del incremento patrimonial no justificado, pues afirma que la Oficina de Origen debe demostrar la fuente o procedencia de ese incremento de capital. Alega que la Administración está en poder de los “*estados de auxiliares y el balance de situación en donde se indica el soporte del pasivo*”. La situación que reprocha la interesada, la califica de falta de motivación, garantía fundamental de la cual goza cualquier contribuyente frente a los actos emitidos por la Administración Tributaria, la cual se encuentra en el numeral 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En apoyo a su posición de defensa, cita la resolución de la Sala Primera de este Tribunal número 570-2012, de las diez horas del dieciocho de diciembre de dos mil doce. Culmina exponiendo la inconforme que en el presente asunto la Oficina Tributaria en la resolución impugnada, en su consideración, no establece los hechos y fundamentos que dan lugar al incremento no justificado de patrimonio, indicando que la carga de la prueba le corresponde a la a quo. (Folios 133 a 137)

**IV.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. INCIDENTE DE NULIDAD.** Este 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 de las once horas del 11 de enero del 2013).** Adicionalmente, explica la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo la figura de la nulidad de la siguiente manera: *“…Para reclamar la nulidad –defecto absoluto- del acto viciado, el reclamante debe señalar el interés para reclamarlo y el perjuicio efectivo (manifestación que podrá prevenirse en caso de omisión). A la par de las afirmaciones anteriores es preciso señalar también que, por principio, los defectos absolutos no son sanables, pero su invalidez solo será declarable si se acredita el interés del reclamante y el correlativo perjuicio a sus intereses. La declaratoria de invalidez se circunscribe al acto concreto salvo que se trate de actos independientes en que deba considerarse el efecto "cascada", pues los actos se concatenan unos con otros, al punto de que no es posible su individualización total. La legislación no escapa a estos conceptos y por ello se han promulgado normas como las que disponen: "Cuando la ley prescribiere determinada forma sin pena de nulidad, el juez considerará válido el acto si realizado de otro modo alcanzó su finalidad" (Artículo 195 del Código Procesal Civil). En igual orientación se señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio de los demás actos procesales" (Artículo 197 del mismo Código). Ambas normas son una manifestación práctica del principio de conservación de los actos procesales, en virtud del cual lo realmente importante no es el origen del vicio procesal, sea este absoluto o relativo, sino que interesa más evaluar sus efectos reales en el proceso. El juez al decidir la exclusión de un acto o etapa procesal, no debe analizar los vicios en su origen, sino en sus efectos, determinando si tales yerros en el proceso han producido irreparable indefensión o no pueden ser subsanables. Por su parte Parajeles Vindas Gerardo, Introducción a la Teoría General del Proceso Civil. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2000, página 137 a 139, nos indica que los principios que rigen las nulidades procesales son los siguientes: a) Principio de legalidad o especificidad: no hay nulidad sin texto legal expreso, por lo que la regla general es la validez y la excepción la nulidad. Al respecto Giuseppe Chiovenda, en su libro Curso de Derecho Procesal Civil, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, página 408, nos indica que "El legislador francés proclamó el principio de que ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo si la nulidad no está establecida formalmente por la ley. b) Principio de transparencia: No hay nulidad sin perjuicio, esto así porque el derecho procesal moderno no es formalista, para que exista nulidad no basta la sola infracción a la norma, sino que se produzca un perjuicio a la parte, indefensión, violación al debido proceso, por lo que el acto con vicios de forma es válido si alcanza los fines propuestos. c) Principio de la declaración judicial: No hay nulidad sin resolución que la declare, por lo que toda nulidad procesal tiene que ser objeto de declaración judicial. d) Principio de protección: El fundamento de la nulidad es para protegerse contra la indefensión. e) Principio de finalidad: No hay nulidad aunque el acto procesal tenga defectos si ha cumplido su fin, no procede la nulidad por la nulidad misma. …”* (**Voto 002-2015-IV de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015**). Consideraeste Despacho queen el sub lite, es clara y ajustada a derecho, la actuación de la Administración para la determinación del incremento injustificado de patrimonio que le endilga a la inconforme. Este Tribunal llega a esta conclusión, al observar que a folio 56 el oficio Requerimiento de Información número 1981000(…) de fecha 9 de diciembre de 2010, notificado el 10 de diciembre de 2010, en el cual se solicita a la interesada, en lo correspondiente, el auxiliar y documentos de respaldo de la cuenta por pagar al socio (SM...) por la suma de ¢123.167.757.75 del periodo fiscal 2007 (Folio 56 a 58) y que según el Acta de Hechos de 3 de marzo de 2011, la información solicitada no fue presentada, (Folio 59). Adicionalmente, mediante Requerimiento de Información 1981000(…) de fecha 3 de marzo de 2011 y notificado el 9 de marzo de 2011, la Administración solicita a la inconforme que presente el auxiliar y documentos de respaldo de la cuenta Aporte Extraordinario de Socios, por la suma de ¢50.000.000,00, información que tampoco es aportada, según se expone en el Acta de Hechos de fecha 14 de marzo de 2011. Como se aprecia, la renuencia de la contribuyente para suministrar la información solicitada por la a quo, es óbice para que esta pueda establecer la formalidad, naturaleza y destino de los movimientos contables objeto de análisis. Es así como, en consideración de este Tribunal, la inconforme pretende sacar provecho de su incumplimiento del artículo 147 (requerimiento de información dentro de un procedimiento de fiscalización) del Código Tributario, para sustentar un argumento de nulidad, alegando que debe ser la a quo, quien debe determinar la naturaleza de los incrementos descritos. La lógica de defensa de la interesada además, es contraria a lo establecido en el artículo 140 del citado código, pues dada una situación tributaria en la cual la Administración le está constituyendo una obligación impositiva, la contribuyente debe, por la disposición legal señalada, probar los hechos impeditivos, modificativos o extintivos, que la eximan de tales cargos, los cuales no logra demostrar en el presente expediente. Esta situación la expone de manera correcta la a quo en la resolución recurrida al manifestar: “…*el Tribunal Fiscal Administrativo ha dicho que es necesario preliminarmente referirse al instituto del incremento injustificado de patrimonio, analizando tanto su naturaleza jurídica como las defensas o mecanismos de que dispone el contribuyente para desvirtuar este tipo de cargo. Así el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica, que la “renta bruta es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º….También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados…. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley, de lo contrario, dicho incremento patrimonial se computará como renta bruta, en el momento en que la Administración Tributaria lo determine…”. El mismo legislador introduce en dicha norma una presunción legal a favor de la Administración Tributaria, en el sentido que todo incremento patrimonial que se registre en el balance de situación del contribuyente, y que no esté debidamente justificado o respaldado, se imputará como renta bruta del contribuyente, y como tal el monto que se consigne, se constituirá en base imponible para el cálculo del impuesto a las utilidades. Se trata entonces de un instituto jurídico, que le permite a la Administración Tributaria gravar esa renta que se origina por cualquier afloración de elementos patrimoniales ocultos, sea que se quiera reflejar como pasivo, activo o cuenta patrimonial en la contabilidad de la empresa (TFA-6-2002 de la diez horas del diecisiete de enero de dos mil dos y TFA-249-P-2007 de la nueve horas del veintiocho de junio de dos mil siete). Conforme a lo expuesto, está claramente definido que el gravamen con el impuesto sobre la renta, al incremento patrimonial no justificado, sea por la adquisición o tenencia de bienes o derechos no declarados, o por la inexistencia de deudas declaradas, deviene de una presunción legal creada por el propio legislador. La presunción es la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido a un hecho ignorado o desconocido, parte siempre de un hecho verdadero y real para concluir de este, otro desconocido pero probable. En ese sentido se recuerda a la reclamante que, en materia de presunciones legales relativas, se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, que admite prueba en contrario; sea, la parte que la niega debe probar, y la que la invoca queda relevada de la prueba. En otras palabras, la Administración Tributaria únicamente debe probar los hechos conocidos que sustentan la presunción. De lo anterior se desprende que, la determinación de impuesto realizada por la oficina fiscalizadora está apegada al principio constitucional de reserva de ley y a lo previsto en el numeral 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque como se indicara en párrafos anteriores, en el incremento injustificado de patrimonio, basta con que la Administración Tributaria establezca el hecho verdadero y real, y en el presente caso está claramente demostrado que la contribuyente no ha logrado demostrar el origen del pasivo adquirido ni tampoco que los ingresos registrados provengan de aportes de capital de sus socios, de ahí que las afirmaciones de la recurrente respecto a que el fundamento que indica el traslado de cargos para sustentar la presunción de incremento injustificado de patrimonio no es válido ni acorde con lo normado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque como ya se expuso, en el incremento injustificado de patrimonio, basta con que la Administración Tributaria establezca el hecho verdadero y real, ya sea de un pasivo no justificado o bien ingresos de dinero cuyo origen no está demostrado, para que proceda la aplicación de la norma jurídica señalada…”* (Folios 93 y 94) En consecuencia, esta Sala considera que el acto determinativo no contiene vicio de nulidad alguno, pues está comprobado en el presente asunto que a la interesada no se le ha violentado en modo alguno, el Principio del Debido Proceso, pues se le han otorgado las instancias legales correspondientes para que ejerza su derecho de defensa, las cuales ha atendido en tiempo y forma. Tampoco considera este Tribunal, como lo alega la inconforme en su escrito de fecha 2 de julio de 2013 (Folio 131), que exista falta de motivación en la resolución recurrida, por los motivos ya explicados por esta Instancia. En consecuencia este Tribunal rechaza el incidente de nulidad incoado contra la resolución SF-DT-01-R0114-11.

**V.-** **FONDO DEL ASUNTO.** Este Tribunal como Órgano Contralor de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria, estima, previo análisis de la resolución venida en alzada, los argumentos de la recurrente y las pruebas que obran en el expediente, que la resolución recurrida se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, por lo que procede su confirmatoria. Considera esta Sala que está lo suficientemente demostrado en autos que la Oficina tributaria fiscalizadora no logra determinar con la información que le entrega el sujeto pasivo, concretamente el Balance de Auxiliares a la vista en los folios 12 al 14, sustento alguno del pasivo cuentas por cobrar a (SM...) por la suma de ¢123.167.757,75 ni del Aporte de Socios por ¢50.000.000,00, considerándolos en consecuencia como un incremento injustificado de patrimonio. En ese sentido, se estima que no le asiste razón a la apelante al exponer que la A quo contaba en su poder con los estados auxiliares y el balance de situación, en los que se mostraba el pasivo y el aporte realizado. Al respecto se equivoca la interesada al considerar suficiente prueba lo antes expuesto, pues con aquellos es imposible establecer aspectos como la naturaleza, formalidad y condiciones pactadas en la adquisición del pasivo, ni el destino en la empresa de los recursos adquiridos, aspectos que se extienden también, en lo pertinente, para el aporte extraordinario de socios. Téngase presente como un agravante en contra de la contribuyente, su renuencia a facilitar información sobre estos incrementos que de manera directa y explicita le requiere la Administración Tributaria mediante requerimientos de información, conducta que no puede ser pasada por alto en la resolución de un aspecto tributario como el aquí tratado, donde la apertura de la información que posee la contribuyente es indispensable para un adecuado conocimiento de la verdad real tributaria de esta, por parte de la a quo. Hace la observación este Tribunal, que los alegatos planteados por la recurrente desde la impugnación del traslado de mérito, según el contenido del escrito presentado en la Administración tributaria el 11 de mayo de 2011(visible a folios 86 y siguientes) son prácticamente los mismos que plantea en la fase recursiva, tal como se expone de interposición del recurso de revocatoria y apelación en subsidio presentado el 18 de agosto de 2011(folios 109 y siguientes); así como en el escrito de sustanciación del recurso de apelación presentado el 28 de setiembre de 2012 (folios 127 y siguientes); y en el escrito de apersonamiento recibido por este Despacho el 02 de julio de 2013 (folios 131 y siguientes), sin que en ningún momento aporte el suficiente sustento probatorio que desde el inicio del procedimiento ha extrañado la oficina de origen y que, se reitera, tampoco aporta la recurrente en la presente instancia, limitando su recurso como antes se indicó, a la exposición de los mismos argumentos que ya antes habían sido abundante y contundentemente combatidos en la resolución recurrida, sin especificar en la presente instancia en qué consisten los yerros en que incurre el fallo apelado y sin desvirtuar lo resuelto por la Administración Tributaria, sino simplemente manteniendo la misma posición defendida a lo largo del procedimiento. Planteadas así las cosas, conviene mencionar lo que en sede jurisdiccional, se ha establecido: *“…El numeral 574 del Código Procesal Civil dispone que, en el acto de comparecer ante el superior, el apelante debe expresar agravios contra la resolución cuestionada. Expresar “agravios” significa poner de manifiesto los aspectos de la sentencia recurrida que aquél considera adversos a sus intereses, contrarios a derecho o al mérito de los autos. Por ende, el sentido de dicho alegato no es, en rigor, combatir los argumentos de la contraparte (pues eso ya se hizo en instancia), ni una reiteración de las argumentaciones que fundamentaron la demanda, sino combatir los argumentos de la sentencia; es decir, los del a quo. Conforme lo ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (véase las sentencias N° 195-2002 de las 16:15 horas del 20 de febrero del 2002 y Nº 00255 de las 10:45 horas del 4 de abril del 2008), el recurso delimita la competencia del tribunal de alzada, toda vez que en materia de impugnaciones rige el principio dispositivo. Es por iniciativa del interesado y a través de su ruego específico, que el Juez que dictó la resolución o su superior, según sea el tipo de recurso de que se trate, debe analizarla, a los efectos de determinar si se encuentra o no ajustada a derecho. Para llevar a cabo esa función contralora, es menester la exposición de motivos concretos de agravio, los cuáles delimitarán el examen de lo resuelto, no pudiendo el juzgador abarcar aspectos diversos a los reclamados. El Tribunal de alzada se restringe al estudio de los cargos sometidos y solo podrá conocer de los puntos objeto del recurso, no pudiendo verificar un examen oficioso de lo decidido por el Juez de instancia. Se requiere entonces que el apelante formule de manera diáfana y manifiesta las objeciones que tiene contra la resolución impugnada, estando obligado a explicar, clara y precisamente, en 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 ésta litis, omitiendo el análisis de las alegaciones referidas a cuestiones debatidas en primera instancia o bien de aquellas que constituyan una reiteración de argumentaciones, sin fundamentar las razones por las que considera la existencia de un yerro o la carencia de fundamentación fáctica o jurídica de la sentencia de instancia…”* (**Sentencia número 102-2013-II del TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. II Circuito Judicial. San José, a las ocho horas cincuenta minutos del treinta de abril de dos mil trece, criterio confirmado mediante sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia números 659-A-S1-2013 de 8 hrs. 40 minutos del 4 de junio de 2013 y 829-F-S1-2015 de las 14 hrs. 25 minutos del 23 de julio del 2015).-** En otro orden de ideas, este Tribunal al resolver asuntos similares al presente, se ha pronunciado e términos como los siguientes: *“…es conveniente aclarar que existen dos formas de manifestarse las ganancias o incrementos patrimoniales no justificados, cuales son, como lo cita la literatura sobre esta figura jurídica, desproporción entre las declaraciones de renta y patrimonio del sujeto pasivo y declaración de deudas inexistentes. Estas circunstancias no nos debe llevar a pensar que existan distintos conceptos de incrementos patrimoniales, sino más bien, diferentes formas de presentarse o en síntesis, diversas modalidades relacionadas con el citado instituto. Entiende esta Sala que en principio es más fácilmente detectable un incremento patrimonial cuando el mismo es ostensible, evidente y manifiesto en el mercado de bienes tales como edificios, activos en general físicamente palpables, de imposible ocultación; pero lo contrario ocurriría en los casos en los cuales los sujetos pasivos recurren al expediente de constituir pasivos falsos o inexistentes con el objeto de justificar un elemento patrimonial oculto o una adquisición onerosa de un bien o derecho que no corresponda a la renta o patrimonio preexistente, para lo cual, de ordinario se ha puesto de ejemplo, el caso de un contribuyente que para justificar la financiación de un bien inmueble declarado, incluye en sus declaraciones o en sus registros oficiales, una deuda inexistente. Le correspondería a los fiscales tributarios, analizar, y evaluar las circunstancias en las cuales se ha constituido tal obligación, con el objeto de ubicar correctamente y para fines fiscales a la misma, puesto que dependerá del resultado de la investigación practicada, que se estaría en presencia de una deuda real, debidamente comprobada y fuera de toda duda su existencia; de una deuda inexistente para justificar algún elemento patrimonial oculto o finalmente podría también ocurrir que la deuda fuese completamente falsa y con su inclusión en la declaración del impuesto correspondiente, NO se pretendería justificar una renta o patrimonio oculto, sino más bien, disminuir el impuesto a pagar por la vía de pretender cancelar falsos intereses en carácter de gastos deducibles, caso en el cual, no existiría en consecuencia un incremento patrimonial gravable, sino unas falsas partidas deducibles las cuales deberán ser rechazadas por la Administración Tributaria mediante el mecanismo tradicional y ordinario de determinación. A partir de la existencia y aplicación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con su contenido relativo a la figura de análisis los contribuyentes deben proceder con mayor cautela y rigurosidad al momento de fijar pautas registrales y contables en sus actividades empresariales y financieras, en estricto apego a las normas que rigen la materia y relacionadas con los libros legales, de Registro, asientos de diario, comprobantes, antecedentes y documentación en general relacionada con el movimiento de la empresa, etc., con el objeto de ofrecer a los investigadores tributarios, toda clase de información al respecto de sus actividades, para prevenir una posible ubicación jurídica y contable equivocada en detrimento de sus intereses fiscales. A los anteriores efectos baste citar el contenido de las normas que regulan la presentación de las declaraciones y los aspectos relacionados con la obligación de conservar los comprobantes que respalden los asientos consignados en los libros y registros de contabilidad. Tales disposiciones legales son entre otras, los artículos 5 y 20 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 54 de su Reglamento, donde se dispone que junto con la declaración de renta, deberán presentarse los estados financieros y económicos, así como las notas explicativas donde se justifiquen todos y cada uno de los rubros consignados, los cuales deberán coincidir con los registros y los libros de contabilidad y con los comprobantes que respalden los asientos. Del artículo reglamentario se extrae la obligación en que se encuentran los declarantes y contribuyentes, de conservar los comprobantes así como a mantenerlos en debido orden, con identificación del asiento contable al que se refieren y con indicación del total correspondiente, que debe coincidir con el registro en los libros. Es válida la cita igualmente, del artículo 8 párrafos segundo y tercero del reglamento, en desarrollo del artículo 5 de la Ley y en relación precisamente con la figura del incremento patrimonial, ubicado dentro del capítulo de la determinación de la base imponible y al definir el concepto de la renta bruta, en donde se establece igualmente la obligación de los contribuyentes de presentar conjuntamente con la declaración jurada anual, un estado comparativo de las cuentas de activos, pasivos y patrimonio entre el año anterior y el correspondiente a la declaración del período, definiendo al respecto que tal información se considerará complementaria de la declaración jurada anual, relacionando a la vez la citada disposición legal, la facultad que tiene la Dirección para verificar y ajustar el incremento patrimonial declarado por los contribuyentes, con base en las facultades que le otorga la Ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, enfatizándose así mismo, la facultad para computar como renta bruta, cualquier incremento patrimonial no declarado o justificado por el contribuyente. Como ya hemos analizado en el caso de examen, ha existido un total incumplimiento de tales requisitos por lo cual se ha generado la determinación de estudio, toda vez que no ha sido posible por parte de la Administración Tributaria, establecer una presunción de veracidad del pasivo cuestionado (...). Sobre este tema de pasivos sin la debida justificación, existe literatura abundante en relación con los aspectos que puedan surgir sobre la prueba necesaria a los efectos de su comprobación; en tal sentido el autor Pablo Chico de la Cámara, en su libro “Las Ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF”, señala: “...En ocasiones, incluso no se admite como prueba la declaración de patrimonio presentada por el recurrente o por el prestamista acreditando la existencia de una deuda a su favor. En efecto, la RTEAC de 17 de mayo de 1994, no consideró con fuerza probatoria suficiente, la confesión del autor de una deuda pendiente de pago declarada en el Impuesto sobre el Patrimonio. Tampoco, la S. Citada supra de la Audiencia Nacional de 16 de noviembre de 1993, admitió la declaración de patrimonio de un prestamista reconociendo una deuda de un tercero a su favor, pues “Si bien pudiera ser que entre los citados créditos estuvieran los préstamos realizados por el recurrente, también puede ser que no, incumbiendo en este caso la carga de la prueba a dicha parte y no a la Administración”. Como puede comprobarse en esta doctrina, el criterio de nuestros Tribunales Administrativos y Contencioso nace de la desconfianza de cualquier prueba aportada sin el refrendo de un organismo público que garantice su autenticidad...” (Pág. 250). Igualmente el autor Ismael Jiménez Compaired, en su Libro “Los Incrementos de Patrimonio no Justificados en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas”, establece algunas referencias en cuanto a las inconsistencias de las pruebas para los efectos de fortalecer la existencia de deudas o pasivos consignados en las declaraciones de los contribuyentes. Así tenemos que se expone: “…Si aceptamos la tesis que postula que la declaración, en estos casos, no goza de la presunción de veracidad, parece aceptable el proceder de la Administración que deja en manos del afectado la acreditación de la existencia de la deuda consignada, (…) en pocas palabras se está pidiendo al afectado que demuestre la realidad del préstamo o forma análoga de financiación ajena, aparezca o no la deuda subsiguiente en el impuesto sobre el patrimonio. La justificación de esta circunstancia, no debe plantear dificultades si realmente ha tenido lugar (…). Pero ha de aparecer un principio de prueba sin que pueda servir a tal efecto la mera manifestación del contribuyente…” (Ob cit. Págs. 206, 207 y 208)…”.- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, No. 198-2001 de 10 horas del 10 de julio de 2001).-. Por lo tanto, conforme al criterio seguido, hace notar esta Sala en cuanto a la interpretación del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que todo se resume en lo mismo, sea la “no justificación”, como bien lo señala esta norma que expresamente indica: “También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados…”, razón por la que no alude o hace mención en forma específica a la consideración de las deudas inexistentes como incrementos no justificados, situación no necesaria por cuanto esta misma norma subsume esta consideración, debiéndose entender como una misma cosa, sea que los incrementos no justificados, son los exteriorizados por un elemento declarado y los exteriorizados por un elemento oculto. Considera conveniente este Tribunal, mencionar además respecto al Instituto de los incrementos patrimoniales no justificados que las adquisiciones onerosas no justificadas con la renta o patrimonio declarados, o el descubrimiento de bienes ocultos, no son renta gravable, son simplemente el hecho base de una presunción iuris tantum, en virtud de la cual se atribuye al sujeto pasivo una renta no descubierta ni conocida, el contribuyente siempre debe tener la posibilidad de probar la verdad material, esto es el verdadero origen de los bienes, y el derecho a que se apliquen los efectos jurídicos que corresponden a la verdad material, sobre lo que no puede prevalecer en ningún caso la verdad formal deducida de una presunción, salvo claro está, que no se presentara una prueba fehaciente como la que reiteradamente ha solicitado la Administración Tributaria de* (…) *a la recurrente, y que se echa de menos tanto en el expediente administrativo como el de hojas de trabajo. Es por ello que un incremento patrimonial será gravable cuando tenga la característica de “no justificado” conclusión acertada a la que llegó la oficina fiscalizadora luego de la auditoría practicada a la inconforme. Añade este Tribunal, en cuanto al instituto de la presunción denominada**" iuris tantum" o presunción relativa, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba, a fin de dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella que es claro que al aplicar este tipo de presunción, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente, ya que la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión y la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la aplicabilidad de la presunción a su caso. Nótese como en definitiva, se trata de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arribara el Organismo Fiscalizador, situación que en el presente caso no ha logrado demostrar la contribuyente.* **(Resolución No. 186-2006-P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO de las once horas del 30 de mayo del año dos mil seis).** En abundancia de razonamientos y siempre en relación con el tema del desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente y el instituto de las presunciones, como en el presente caso de la presunción contenida en el artículo 5 de la Ley que norma la materia y que desarrolla en el artículo 12 de su Reglamento, es importante determinar si puede la Administración Tributaria proceder con base en ellas a una determinación de obligaciones en forma presuntiva y en cuanto a la posibilidad de la presentación de las pruebas pertinentes en el proceso. Al respecto, este Tribunal en forma reiterada ha señalado lo siguiente: *“…* *estamos en presencia de presunciones de carácter relativo que han sido establecidas por la legislación en favor de la Administración Tributaria y no en favor del contribuyente, no entendiéndose como un elemento de arbitrariedad basado en el Poder de Imperio de que goza la Administración, sino que tal concepto se refiere a la dispensa de la prueba para la parte que ha sido favorecida con la presunción, sin que ello prohíba la prueba en contrario, tal y como lo manifiesta el tratadista Luis Perezagua Clamagirand, en su obra titulada "La prueba en el Derecho Tributario" cuando indica en lo que interesa: "...En efecto, la presunción legal relativa, dispensa de prueba al favorecido por ella, pero no prohíbe la prueba en contrario..."."...En ambos casos, como decimos, dispensan de la prueba al favorecido por ellas, pero si se duda en el proceso de la existencia del hecho base del que se obtiene el hecho deducido, la Administración no tendrá que probar, mientras que el contribuyente sí...". "...Este distinto trato nace y tiene su origen en la tantas veces aludida naturaleza del proceso tributario. Cuando existe una presunción legal a favor de la Administración, ésta en la fase de gestión, deberá constatar y probar en el expediente que incoa que existe un hecho, del cual y por el juego de la presunción, se obtiene otro; pero en la fase del proceso tributario, la Administración no debe probar, porque está amparada por el principio de legitimidad del acto administrativo y esa legitimidad cubre y alcanza a la constatación en la fase de gestión de la existencia del hecho base. Tendrá que ser la parte contraria quien presente la prueba en contrario, lo suficientemente fuerte, como para destruir la ilegitimidad de tal constatación y verificación administrativa... La clásica presunción legal relativa a favor de la Administración, es la de legitimidad del acto administrativo que informa todo el proceso tributario, justifica su estructura y da origen al desplazamiento total de la carga de la prueba hacia el contribuyente reclamante. Ante esta presunción el contribuyente tiene dos caminos: a) demostrar, como es el caso comúnmente utilizado, que el actuar administrativo es ilegítimo, porque la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, b) probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la ley exige para su producción normal. En cualquiera de los dos caminos, como vemos, es el reclamante quien soporta la carga de la prueba, mientras que la Administración actúa en el proceso como "parte durmiente". La Prueba en el Derecho Tributario" de Luis Perezagua Clamagirand. Edit. El Instituto de Estudios Fiscales de España, 1975. págs. 242, 243 y 244. De conformidad con lo anteriormente expuesto, en casos como el presente, la actuación de la A Quo, se considera como legítima, correspondiendo en consecuencia, a la recurrente la carga de la prueba, esto es, debe demostrar que la determinación practicada, es incorrecta y carente de fundamento jurídico, situación que no se ha producido, pues como consta en autos, no aporta prueba a estos estrados administrativos capaz de restarle validez a aquel acto administrativo. TFA N° 076-2015. SALA SEGUNDA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las catorce horas treinta minutos del veinte de abril del dos mil quince. En similar sentido las resoluciones de este Tribunal 564-2011 y 282-P-2006).”* **(No.280-2015. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las nueve horas del cuatro de agosto de dos mil quince).** En consecuencia, considerando que tanto el ajuste cuestionado, como todos los demás extremos de la resolución recurrida, se encuentran ajustados a derecho y son conformes al mérito de los autos, sin que la apelante haya aportado en la presente instancia hechos nuevos o elementos de juicio que modifiquen en algo lo resuelto por la oficina a quo, lo procedente es confirmar íntegramente la resolución venida en alzada.

**POR TANTO**

Se declara sin lugar el incidente de nulidad y se confirma en todos sus extremos la resolución recurrida. **Notifíquese.-**