|  |  |
| --- | --- |
|

|  |
| --- |
| **EXPEDIENTE: 12-000606-1027-CA** **PROCESO DE FALLO DIRECTO** **ACTORA: REFINADORA COSTARRICENSE DE PETRÓLEO S.A.** **DEMANDADO:** **EL ESTADO** **No.** **125** **-2012-VI** **TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. SECCIÓN SEXTA CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. ANEXO A.** Goicoechea, a las quince horas diez minutos del veintisiete de junio de dos mil doce. Proceso contencioso administrativo declarado de fallo directo interpuesto por la **REFINADORA COSTARRICENSE DE PETRÓLEO S.A** (en adelante RECOPE) representada por su Gerente General, J., […] contra el **ESTADO** representado por la Procuradora Maureen Patricia Vega Sánchez, casada, […]. Como apoderados especiales judiciales de la parte actora participan los abogados Walter Sánchez Arias y Adriana Chavarría Flores. **RESULTANDO** **1.-**El gerente general de RECOPE interpone la demanda que ha dado origen al presente proceso formulando las siguientes pretensiones: *"(...)* ***1)*** *Se decreten como no gravables para efectos de determinación del Impuesto sobre la Renta, las partidas autorizadas tarifariamente por ARESEP conforme lo establecido en la Ley 7722 y bajo el principio de servicio al costo en que todos los ingresos son tarifarios, por lo que no existen excedentes gravables con el Impuesto sobre la Renta. Lo anterior con base en la resolución RRG-8988-2008 de 23 de octubre de 2008 de la autoridad Reguladora, y más específicamente retomado en la resolución RRG-9233-2008 de 11 de noviembre de 2008, el oficio 088-RG-2009 del 13 de marzo de 2009 y el oficio 174-RG-2009/16227 del 16 de junio de 2009.* ***2)*** *Se declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico de todos los actos o las actuaciones conexas, contenidas en: El Traslado de Cargos No. 2752000026684 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, las Resoluciones DT10R-004-11 de las 15 horas del 31 de enero de 2011 y AU10R-025-11 de las 10 horas del 16 de marzo de 2011, emitidos por la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales y la resolución: TFA No- 504-20011 (sic) de las 9 horas del 29 de agosto de 2011, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo. 3) Solicitamos se establesca (sic) que, la deducción de las reservas de inversión, por los conceptos de inversión, inventario de seguridad y amortización de servicio de deuda, aplicadas por mi representada en las declaraciones rectificativas de los períodos fiscales 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, son conformes al imperio de la Ley (...)".* Solicitó expresamente que de conformidad con el artículo 69 del Código Procesal Contencioso Administrativo (en adelante CPCA) se prescinda de las audiencias orales y se pase el asunto al dictado de la sentencia *folios 110 a 114 del expediente judicial).***2.-**La representante estatal contestó la demanda y opuso la excepción de falta de derecho. Pidió, se declare sin lugar la demanda y se condene a la actora al pago de ambas costas así como los intereses que dichas sumas generen desde la firmeza de la sentencia hasta su efectivo pago. Finalmente, manifestó que no existía oposición para que el proceso se falle prescindiendo de las audiencias orales *(folios 427 a 496 del expediente judicial).***3.-**Por auto de las 14 horas 52 minutos del 4 de junio de 2011, la jueza tramitadora estimó que a este asunto se le podía dar el tratamiento procesal del artículo 69 del CPCA, en virtud de que no había aspectos de saneamiento invocados por las partes, no se interpusieron defensas previas ni prueba por evacuar. Por ello, ordenó remitir este proceso a la Sección Sexta para que lo resuelva por el fondo (*folio 544 de este libelo).* **4.-**El expediente fue remitido a la Sección Sexta el 20 de junio de 2011 para el dictado del fallo correspondiente, según consta a folio 549 vuelto del expediente judicial. En los procedimientos ante este Tribunal no se han observado nulidades que deban ser subsanadas o que generen indefensión. Previa deliberación, se dicta esta sentencia dentro del plazo establecido en el artículo 69 inciso 2) del citado Código Procesal en relación numeral 82 inciso 2) del Reglamento Autónomo de Organización y Servicio de esta jurisdicción, ***con redacción de la jueza ponente Abarca Gómez con el voto afirmativo de la jueza Álvarez Molina y el juez Campos Hidalgo.*** **CONSIDERANDO** ***I.-******Aceptación de la prueba documental en el presente asunto.*** De pleno inicio debe señalarse que al estar frente a un proceso de fallo directo, el cual se caracteriza por el hecho de que las partes han consentido de forma expresa la renuncia a las audiencias orales, no se ha llevado a cabo el filtro de admisión de prueba que es propio de la audiencia preliminar conforme lo regula el canon 90 del CPCA*.* Para tales efectos, por aspectos de orden y claridad, debe indicarse que en estos casos, donde las partes han optado por acogerse a esta modalidad procesal regulada por el artículo 69 ejusdem, el juzgador cuenta con todos los elementos de prueba que constan en el expediente para emitir su fallo. De ello se desprende, por ende, en esta dinámica, la sola declaración de fallo directo por parte del juzgador de trámite y su aceptación por los jueces de fondo, hacen que para el dictado de la resolución respectiva, se admita la totalidad de la prueba documental aportada y que se encuentre a disposición del Tribunal. Será luego, en el examen deliberativo de fondo conforme a las reglas de la sana crítica racional, que se conferirá al valor probatorio debido a cada elemento aportado. ***II.-******Hechos probados.*** De relevancia para efectos del presente proceso, se tiene por acreditado lo siguiente: **1)** RECOPE presentó, dentro del plazo establecido, las declaraciones de renta correspondientes a los períodos fiscales 2004, 2006, 2007 y 2008. Dentro de los mismos plazos canceló el respectivo impuesto con excepción del período 2005 *(hecho no controvertido )* *.* **2)**Mediante resolución No. 8988-2008, de 23 de octubre de 2008, denominada "Disposiciones sobre el no reconocimiento del impuesto sobre la renta dentro de la estructura de costos de los servicios públicos que brinda la Refinadora Costarricense de Petróleo", la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (en adelante ARESEP) dispuso, en lo que interesa *"(...) I.—Reiterar que el impuesto sobre la renta no deber ser reconocido dentro de la estructura de costos de los servicios públicos que ofrece RECOPE, regulados por la Autoridad Reguladora, tal y como fue señalado por la Junta Directiva de este Ente Regulador en el cuerdo 15-149-99 del 19 de agosto de 1999. II.—Indicar a RECOPE que los posibles excedentes que se obtengan al final de un período contable producto de la prestación de servicios públicos regulados por esta Autoridad Reguladora, deben ser utilizados únicamente en la expansión del servicio, lo que incluye entre otros rubros: ejecución de planes de inversión, financiamiento de reservas para inventarios y pago del servicio de la deuda contraída para financiar los planes de inversión y cualquier otro necesario para la prestación adecuada del servicio público. III.—Indicar a RECOPE que debe gestionar ante el ente competente, la devolución de los montos pagados en períodos anteriores por concepto de impuesto sobre la renta cuyo origen hayan sido las tarifas fijadas por la Autoridad Reguladora. Se establece como un requisito de admisibilidad de futuras solicitudes tarifarias el que RECOPE demuestre que ha hecho un esfuerzo claro y diligente para recuperar tales montos, lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la Ley 7593. IV.—Rechazar por improcedente la solicitud de RECOPE para que por vía de resolución, esta Autoridad incluya el detalle de los rubros de fondos de desarrollo y reservas de inversión que se le reconocen dentro de sus tarifas. (...)".* Esta resolución fue publicada en La Gaceta No. 214, del 5 de noviembre de 2008 *(folios 249 y 250 del expediente judicial).* **3)** El 12 de noviembre de 2008, RECOPE planteó ante la Dirección General de Tributación una consulta tributaria al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos y Tributarios (en adelante CNPT), en relación con la aplicación de la resolución emitida por la ARESEP en el sentido de que los posibles excedentes que se obtengan al final de un período contable producto de la prestación del servicio público regulado por esa Autoridad, deben ser utilizados únicamente en la expansión del servicio público, por lo que éstos no pueden tener un destino distinto, como lo sería el pago del impuesto sobre la renta *(folios 454 a 463 del expediente administrativo No. 3).* **4)** El18 de noviembre de 2008, RECOPE rectificó las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2004 y 2007; y el 23 de diciembre de 2008 las correspondientes a los años 2005 y 2006 *(folios 474, 554, 502 y 528 del expediente administrativo No. 3).* **5)** Mediante oficio DGT-779-2008, de 19 de diciembre de 2008, el Director General de Tributación contestó la consulta tributaria formulada y señaló que no se compartía lo resuelto por la ARESEP en la resolución No. RRG-8988-2008 ni el criterio expuesto por la consultante. Asimismo, señaló que *"(...) RECOPE no debe aplicar la resolución de la ARESEP, antes mencionada, en lo que a materia tributaria concierne, por no estar esa entidad legitimada para establecer en qué casos una entidad regulada debe pagar el impuesto sobre la renta y en qué casos no. Los excedentes producidos por RECOPE, en períodos fiscales pasados, período 2008, y futuros, una vez deducidos los costos, gastos y reservas de inversión o fondos de desarrollo, necesarios y pertinentes para producirlos, sujeto a comprobación mediante una eventual actuación fiscalizadora, por parte de la Administración Tributaria, están gravados con el impuesto sobre la renta de conformidad con los artículos 1 y 2 de la Ley No. 7722, complementada por la Ley N. 7290, ambas supra citadas. RECOPE debe cumplir fielmente con todas y cada una de las obligaciones materiales y formales que, en su condición de contribuyente, le imponen las leyes tributarias, entre ellas la ley del impuesto sobre la renta, obligaciones dentro de las que se encuentra la de realizar los pagos parciales, establecidos en el artículo 22 de la ley de renta, tanto en el período fiscal 2008 como en períodos futuros.(...)* " *(folios 464 a 471del expediente administrativo No. 3).* **6)** RECOPE formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra lo resuelto en el oficio DGT-779-2008 citado. El primero fue por la DGT mediante oficio No. AU-01R-04-009, de 11 de marzo de 2009 *(* *se infiere del folio 498* *del expediente judicial ).* **7)** En resolución No. 321-2010, de las 12 horas de 6 de octubre de 2010 el Tribunal Fiscal Administrativo rechazó ad portas la consulta planteada, al estimar que versaba sobre situaciones ya acaecidas, y anuló el oficio DGT-779-2008 citado *(folios 498 a 516 del expediente judicial).* **8)** Mediante Comunicación de Actuación Fiscalizadora No. 1972000090173, notificada el 12 de marzo de 2009, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes Nacionales informó a RECOPE el inicio de una actuación fiscalizadora comprensiva de las declaraciones rectificativas del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los períodos fiscales 2004, 2005, 2006 y 2007. Esa actuación se amplía a la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal 2008, mediante acto No. 1972000090767, notificado el 23 de marzo de 2009 *(hecho no controvertido).* **9)** Mediante acta de conclusión No. 5452000095394, de 3 de agosto de 2009 la oficina fiscalizadora comunica a RECOPE los resultados del estudio *(hecho no controvertido).* **10)** Mediante traslado de cargos determinativo No. 2752000026684, de 20 de agosto de 2010, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes determinó diferencias en lo declarado por la sociedad por concepto de impuesto sobre la renta de los períodos 2004, 2006, 2007 y 2008, procediendo a la determinación de oficio de la obligación tributaria en los siguientes términos: en el período 2004, una diferencia en la base imponible de Ë 31.772.010.000,00 (treinta y un mil setecientos setenta y dos millones diez mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë 8.871.778.937,00 (ocho mil ochocientos setenta y un millones setecientos setenta y ocho mil novecientos treinta y siete colones exactos). En el período 2006 una diferencia en la base imponible de Ë73 .536.560.000,00 (setenta y tres mil quinientos treinta y seis millones quinientos sesenta mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë24.997.772 ,00 (veinticuatro millones novecientos noventa y siete mil setecientos setenta y dos colones exactos). En el período 2007, una diferencia en la base imponible de Ë89.213.020.000 ,00 (ochenta y nueve mil doscientos trece millones veinte mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë15.386.514.736 ,00 (quince mil trescientos ochenta y seis millones quinientos catorce mil setecientos treinta y seis colones exactos). En el período 2008, una diferencia en la base imponible de Ë92.908.406.184 ,00 (noventa y dos mil novecientos ocho millones cuatrocientos seis mil ciento ochenta y cuatro colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë23.459.351.650 ,00 (veintitrés mil cuatrocientos cincuenta y nueve millones trescientos cincuenta y un mil seiscientos cincuenta colones exactos). Esa resolución fue notificada a la actora el mismo 20 de agosto de 2010 *(folios 235 a 269 del expediente administrativo No. 4).* **11)** El 10 de octubre de 2010, RECOPE formuló impugnación contra el traslado de cargos indicado en el hecho probado anterior *(folios 277 a 304 del expediente administrativo No. 4).* **12)** Mediante resolución No. DT10R-004-11, dictada a las 15 horas del 31 de enero de 2011, la Dirección de Grandes Contribuyentes rechazó la impugnación formulada y confirmó el traslado de cargos determinativo *(folios 328 a 416 del expediente administrativo No. 4).* **13)** El 22 de febrero del 2011 RECOPE interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la resolución determinativa No. DT10R-004-11 citada *(folios418 a 439 del expediente administrativo No. 4).* **14)** Mediante resolución No. AU10R-025-10, dictada a las 10 horas del 16 de marzo de 2011, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales declaró sin lugar el recurso de revocatoria y elevó el de apelación para el conocimiento del Tribunal Fiscal Administrativo *(folios 440 a 464 del expediente administrativo No. 4).* **15)** En resolución No. 504-2011-P, de las 9 horas del 29 de agosto de 2011, el Tribunal Fiscal Administrativo declaró sin lugar el recurso de apelación y confirmó la resolución recurrida *(folios 494 a 542 del expediente administrativo No. 4)* ***II.-******Hechos no probados.*** De relevancia para el presente proceso, se tiene por indemostrado lo siguiente: **1)** Que para el año 2004 ARESEP le hubiese autorizado a RECOPE una reserva de inversión en su estructura de costos *(no hay prueba que lo acredite).* **2)**Que l as reservas de inversión, de inventario de seguridad y servicio de amortización de deuda correspondientes a los períodos fiscales 2004 (casillas 25, 41, y 42), 2005 (casillas 42 y 44), 2006 (casillas 42 y 44) y 2007 (casillas 42 y 44) reportadas por la actora en las declaraciones rectificativas del impuesto sobre la renta presentadas en el mes de diciembre de 2008, se hubiesen registrado contablemente en los períodos fiscales en que acaecieron *(no se aportan elementos de convicción que lo acrediten).* **3)** Que l as reservas de inversión, de inventario de seguridad y servicio de amortización de deuda correspondientes a los períodos fiscales 2004 (casillas 25, 41, y 42), 2005 (casillas 42 y 44), 2006 (casillas 42 y 44) y 2007 (casillas 42 y 44) reportadas por la actora en las declaraciones rectificativas del impuesto sobre la renta presentadas en el mes de diciembre de 2008, así como las correspondientes al período 2008, estuvieren respaldados contable y documentalmente con comprobantes fehacientes *(* *los autos son ayunos en ese aspecto).* **4)** Que l as reservas de inversión, de inventario de seguridad y servicio de amortización de deuda correspondientes a los períodos fiscales 2004 (casillas 25, 41, y 42), 2005 (casillas 42 y 44), 2006 (casillas 42 y 44) y 2007 (casillas 42 y 44) reportadas por la actora en las declaraciones rectificativas del impuesto sobre la renta presentadas en el mes de diciembre de 2008, así como las correspondientes al período 2008, fuesen útiles, necesarias y pertinentes para generar excedentes gravables o para la efectiva prestación del servicio público encomendado a RECOPE *(* *no existen probanzas que lo acrediten).* ***III.-******Objeto del proceso.*** Del marco de las pretensiones y argumentos de las partes, es claro que el presente proceso versa, en lo medular, sobre el examen de validez de la conducta administrativa desplegada por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes Nacionales y el Tribunal Fiscal Administrativo. Específicamente, se cuestionan el traslado de cargos No. 2752000026684 de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, las resoluciones DT10R-004-11 de las 15 horas del 31 de enero de 2011 y AU10R-025-11 de las 10 horas del 16 de marzo de 2011, emitidos por la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales y la resolución TFA No- 504-2011, de las 9 horas del 29 de agosto de 2011, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo. En lo medular, los vicios que la actora reclama gravitan sobre problemas interpretativos de la Ley No. 7722, de 9 de diciembre de 1997 respecto de conceptos como excedentes, reservas de inversión y fondos de desarrollo; deslinde de las potestades de la ARESEP y el Ministerio de Hacienda respecto de determinar la deducibilidad de esas partidas de la renta bruta así como el registro contable de éstas. Dada las diversas manifestaciones que en abono a las posiciones en controversia aportan las partes litigantes, para lo que se considera un mejor orden, en los siguientes apartes se abordará cada uno de los ejes temáticos que en sus agravios plantea el demandante así como las argumentaciones del accionado, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, con el debido análisis, claro está, de todo lo argüido. ***IV.-******Sobre la sujeción de instituciones estatales y empresas públicas al pago del Impuesto sobre la Renta.*** Dado el objeto debatido, resulta imperativo, de previo a ingresar al examen de los alegatos planteados en este proceso, indicar que mediante Ley No. 7722, de 9 de diciembre de 1977, se sujetó a varias instituciones estatales al pago del Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR) que regula la Ley 7092.En rigor, se trata del mismo impuesto sobre la renta (tanto así que se remite a la Ley LISR para todo aquello que no fuese expresamente regulado) con algunas particularidades tomando cuenta los sujetos pasivos y el hecho generador del tributo. En este sentido, en relación con los elementos del tributo, se tiene que conforme al artículo 1, son sujetos pasivos diversas instituciones estatales y empresas públicas que ahí se mencionan, entre las cuales se incluye expresamente a RECOPE. Conforme a ese mismo numeral, el hecho generador será la producción o generación de excedentes originados en cualquier fuente costarricense, durante el período fiscal. Esos excedentes constituyen, a su vez, la **base imponible** del tributo, la cual se obtendrá al restar a los ingresos brutos, los costos, gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, necesarios y pertinentes para producirlos. Si bien la ley no señala expresamente la tarifa, lo cierto es que por la remisión a la ley 7092, regirán las que esa norma señala. El sujeto activo es el Estado, siendo que, además, el numeral 3 fija un destino específico, cuando señala que los recursos provenientes del pago del impuesto sobre la renta que se generen al aplicar esta ley, se destinarán únicamente a la amortización del capital y los intereses de la deuda interna; y dispone que el Ministerio de Hacienda definirá el mecanismo idóneo y eficaz mediante el cual se asegure de que la Tesorería Nacional no cambiará el destino de esos recursos. En cuanto al **aspecto espacial,** siguiendo el criterio de territorialidad que caracteriza a nuestra imposición sobre la renta, la norma es clara en que se gravan los excedentes provenientes de cualquier fuente costarricense. En lo referido al **aspecto temporal**, se gravan los excedentes originados durante el período fiscal. Tomando en cuenta que el artículo 1 ibídem señala que para lo no regulado expresamente, regirá la Ley del Impuesto sobre la Renta, habrá que entender que el período fiscal va del primero de octubre al 31 de setiembre de cada año (artículo 4 de la Ley No. 7092); y que el tributo debe declararse y pagarse en el plazo que señala el artículo 20 de la Ley No. 7092, con la posibilidad de que la Administración Tributaria autorice períodos especiales de pago del tributo, en caso de que el sujeto lo solicite y justifique. Además, los contribuyentes están sujetos a la obligación material accesoria de los pagos parciales que establece el artículo 22 de la LISR. Ahora bien, según se indicó, el artículo 1 de la Ley No. 7722 señala que los excedentes constituirán la renta imponible y se obtendrán al restar, a los ingresos brutos, los costos, los gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, necesarios y pertinentes para producirlos. Lo anterior es importante porque, a tono con las disposiciones de la Ley No. 7092, en este caso el legislador optó por permitir que se deduzcan de la renta bruta (excedentes que genere la institución o empresa pública) todas aquellas erogaciones que sean necesarias para producir esa ganancia y aquellas reservas de inversión o fondos de desarrollo que sean necesarias para la eficiente prestación del servicio encomendado y que tengan por finalidad su permanencia y constante mejora. Así, la determinación de la renta neta supone un mecanismo de deducción de los gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo en los que hayan incurrido las instituciones y empresas públicas contribuyentes para generar la renta gravable y prestar el servicio, dentro de un contexto de utilidad y necesidad impuesto por el propio legislador. En ese tanto hay una vinculación imprescindible entre la deducibilidad y el tributo mismo ya que, en principio, serán deducibles todos los gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo que permiten la eficiente prestación del servicio, generen utilidades o coadyuven en su obtención. Precisamente por ello el ordenamiento tributario impone una serie de exigencias concurrentes para la procedencia de la deducción, las que también se contemplan en esta ley. En efecto, el artículo 1 permite deducir de la renta bruta los costos, gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, necesarios y pertinentes para producirlos. Así, es claro que la ley previó que el efecto reductor de la obligación tributaria en su base pende, como presupuesto fundamental e impostergable, en su vinculación con la actividad propia de los contribuyentes, de manera que solo serán deducibles los costos, gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, que hayan sido erogados para obtener los excedentes que componen el referente gravable, requiriendo además que sean necesarios y pertinentes para producirlos (condiciones que también impone el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 28098-H). Precisamente por esa vinculación, únicamente serían deducibles aquellos originados en el período fiscal correspondiente. Se insiste que se trata de presupuestos de deducibilidad expresamente normados para el tributo que, sobre sus excedentes, pagan estas instituciones o empresas públicas. Sin embargo, lo cierto es que por remisión supletoria, en caso de laguna, bien serían aplicables las condiciones se extraen de los artículos 7, 8 y 9 de la LISR así como de los numerales 11 y 12 de su Reglamento, esto es, el Decreto Ejecutivo No. 18445, de 9 de setiembre de 1988. Aunado a esa vinculación, del artículo 3 de la referida Ley No. 7722, se extrae una condición adicional para la deducibilidad de las reservas o erogaciones de la renta bruta, esto es, que hayan sido autorizadas en la Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos o en las leyes orgánicas de las respectivas instituciones. Debe enfatizarse en que solo estando presentes todos esos presupuestos, el costo, gasto, reserva de inversión o fondo de desarrollo podrían reducir la base de cálculo del tributo. En consecuencia, tomando en cuenta el sistema autodeclarativo propio de nuestro sistema tributario, deberá el sujeto pasivo deducir de su renta bruta (constituida, conforme al artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 28098-H, del 27 de agosto de 1999, por los ingresos o beneficios obtenidos por las entidades contribuyentes como consecuencia de sus servicios y de su actividad económica y financiera) únicamente las erogaciones que cumplan con los presupuestos señalados, obtener la renta neta y sobre esa base, calcular el monto del tributo a pagar. Finalmente, ha de señalarse que por tratarse de un tributo que se paga sobre excedentes a los que puede deducírseles los costos, gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo que permiten la eficiente prestación del servicio, generen utilidades o coadyuven en su obtención, la ley es clara al señalar que el pago del tributo, en ningún caso podrá repercutir en los montos de las tasas y tarifas ni en los precios públicos que cobran las instituciones o empresas públicas que son sujetos pasivos, por prestar servicios o vender bienes. ***V.-***Partiendo de que la posibilidad de deducir de la renta bruta las partidas ya señaladas a efectos de obtener la renta o base imponible del tributo pende de que se demuestren las condiciones que el legislador impone, resulta indispensable determinar quien debe pronunciarse sobre su procedencia. Al respecto, es innegable que el ejercicio de esas potestades de fiscalización es inherente a la Administración Tributaria. Por ende, la procedencia de la deducción supone un ejercicio intelectivo de ese órgano para corroborar y verificar que los costos, gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo aplicados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumplan con las exigencias impuesta por el legislador, a saber, que hayan sido previamente autorizadas por la Ley de la ARESEP o las leyes orgánicas que correspondan, y que sean útiles, necesarios y pertinentes para producir los excedentes gravables. Así las cosas, la validez de la deducibilidad autorrealizada por el sujeto pasivo está vinculada a la posterior revisión y autorización que pueda realizar la Administración Tributaria con el fin de analizar la autorización, utilidad, pertinencia y necesidad de los costos, gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo, así como la correspondencia de aquellos con la contabilidad y registros documentales del contribuyente. Al fin de cuentas, estos aspectos resultan trascendentales para demostrar la existencia real de la partida y para establecer su procedencia cuantitativa y cualitativa. Se insiste que la Administración Tributaria deberá efectuar el análisis correspondiente a efectos de determinar si se cumplen o no con las condiciones exigidas para que proceda la deducibilidad efectuada. Tanto así, que el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 28098-H citado señala que deberá demostrarse a la Administración Tributaria, mediante prueba idónea, la procedencia o justificación de su deducción. Así, dentro de ese examen, ese órgano estará facultado para calificar los costos, gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo, aceptar su deducción total o parcial e, incluso, rechazar los que no se justifiquen, los que considere excesivos o improcedentes, o los que no considere que sean indispensables para obtener los excedentes gravables. Ante el rechazo de la Administración Tributaria respecto de una de las partidas deducidas, corresponde al obligado aportar las pruebas que lo justifiquen las que, se insisten, son elementales para comprobar la existencia real de la partida y establecer su procedencia. ***VI.-******Sobre la sujeción de RECOPE al pago del Impuesto sobre la Renta que regula la Ley No. 7722.*** La primera pretensión que se formula se dirige a que se declare no gravables, para efectos de determinación del Impuesto sobre la Renta, las partidas autorizadas tarifariamente por ARESEP conforme lo establecido en la Ley 7722 y bajo el principio de servicio al costo conforme al cual todos los ingresos son tarifarios, por lo que no existen excedentes gravables con el ISR. Fundamentan su pedimento en distintas resoluciones de la ARESEP que, en lo medular han señalado que el impuesto sobre la renta no deber ser reconocido dentro de la estructura de costos de los servicios públicos que ofrece RECOPE y que son regulados por ese ente por lo que el pago del tributo es improcedente, porque esos recursos no son parte de la base imponible establecida en la legislación ya que son de origen tarifario, constituían parte del rédito para desarrollo y son precisamente los fondos que deben usarse para mantener los inventarios que les permitan asegurar el abastecimiento nacional. Un examen exhaustivo de los distintos elementos del tributo cuyo pago se discute, lleva necesariamente al rechazo de lo pedido por las siguientes razones. Como primer aspecto, es innegable que RECOPE es sujeto pasivo del ISR. Esa condición legal le viene impuesta, incluso, desde la Ley No. 7092, la que en su artículo 2 inciso a) que señala que son contribuyentes de este tributo todas las empresas públicas que realicen actividades o negocios lucrativos en el país, lo incluye, claro está, a las empresas del Estado y entre ellas, a RECOPE. Luego, la Ley No. 7722 viene a regular, con mayor precisión, las condiciones en que van a tributar esas instituciones estatales y empresa públicas, tomando en cuenta sus particularidades dentro de las cuales están, por ejemplo, que se trate de sujetos de derecho público, la naturaleza de sus ingresos y que la condición empresas reguladas que caracteriza a algunas de ellas manteniendo, eso sí, el carácter supletorio de la LISR para lo no regulado expresamente. El otro aspecto fundamental es el análisis del hecho generador y sus aspectos materiales, cuantitativos, espaciales y temporales. En este sentido, el supuesto de hecho que hace nacer el tributo es la producción de excedentes originados en cualquier fuente costarricense, durante el período fiscal. Sin embargo, la base imponible o de cálculo del no está constituida por todos los ingresos o excedentes brutos percibidos o devengados en el período fiscal; sino únicamente sobre aquellos que resulten luego de luego de excluir o restar los costos, gastos reservas de inversión o fondos de desarrollo autorizados y que resulten útiles necesarios y pertinentes para su producción. Así incluso lo clarifica el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 28098-H. Teniendo claro lo anterior, los alegatos de RECOPE (que en el fondo lo que hace es adoptar la posición de ARESEP) tendentes a demostrar la improcedencia del pago del tributo resultan improcedentes, como se verá. Se argumenta que RECOPE solo debe tributar sobre los posibles excedentes generados por actividades no reguladas que realice dentro del ámbito de su competencia (como podría ser, por ejemplo los que eventualmente provengan de la actividad de refinación de combustible), o lo que es igual, sobre excedentes no tarifarios. A la luz del elemento espacial del hecho generador, el argumento es improcedente. El legislador gravó la producción de los excedentes originados en cualquier fuente costarricense, independiente de su condición tarifaria o regulada. Desde esta perspectiva no cabe distinguir donde la ley no distingue, por lo que habría que concluir que el tributo se cobra, incluso, sobre los excedentes tarifarios o regulados. Debe tenerse presente que RECOPE recibe recursos para financiar el cumplimiento de los fines públicos asignados por ley, entre ellos la administración del monopolio de la importación, refinación y distribución de al mayoreo del petróleo crudo y sus derivados para satisfacer la demanda nacional. Sin embargo, que el hecho de que los recursos de financiamiento estén destinados al cumplimiento de los fines definidos por el legislador no implica que dichos recursos no puedan ser objeto de la potestad tributaria del Estado. Más bien, su ejercicio supone que el legislador puede legítimamente exigir el pago de un tributo sobre los excedentes de RECOPE originados en cualquier fuente costarricense, que puedan producirse al final del período anual, como aquí ha sucedido. Otro motivo en el que la actora fundamenta la improcedencia del pago del tributo es que el ISR no forma parte ni debe ser reconocido dentro de la estructura de costos ningún servicio regulado de los que presta RECOPE. Este Tribunal coincide con la actora en que ese tributo no forma parte de la estructura de costos de la metodología tarifaria del combustible. Lo anterior se constata al revisar la metodología vigente en este tema, aprobada en la resolución RRG-9233-2008, de las 10 horas 20 minutos del 11 de noviembre de 2008. Conforme a este modelo tarifario para fijar el precio de los combustibles derivados de hidrocarburos en planteles de distribución y al consumidor final, existen dos tipos de fijaciones tarifarias: la ordinaria y la extraordinaria. Para el caso, concreto, interesa referirnos a la primera. En ella se revisan todos los costos de gestión que afectan el precio de los combustibles y se estiman los ingresos necesarios para que RECOPE opere por un período determinado (normalmente un año). En general, contempla el análisis de factores de costo e inversión. De esta forma, el precio de venta de los combustible en los planteles de distribución (NPPCi) se fija considerando una serie de factores establecidos en la referida resolución, como lo son: el precio internacional de los derivados del petróleo, el tipo de cambio, el margen de operación y comercialización compuesto por los costos necesarios para ponerlo en el puerto de destino y los de distribución dentro del país de destino, entre ellos, el flete interno, seguro marítimo, pérdidas en tránsito, costos portuarios, costos de trasiego, almacenamiento y distribución, cargas ajenas, inversión, servicio de deuda, inventario de seguridad; el rezago tarifario y un subsidio estatal. Como se observa, en efecto el ISR no constituye un costo reconocido en esa estructura. Pero ello no significa que no deba pagarse ese impuesto si hubiera excedentes netos al final de cada período fiscal. Primero, porque se reitera que el legislador ya ejerció la potestad tributaria y gravó esa manifestación de riqueza. Pero además, lo cierto es que ningún componente de esa estructura de costos, en principio, forma parte de la base imponible del tributo en cuestión. Esto porque la ley expresamente permite la deducción de los costos, gastos, reservas de inversión o fondos de desarrollo autorizados que resulten útiles necesarios y pertinentes para producir los excedentes. Así, ninguno de los costos de esa metodología tarifaria están afectos al pago del tributo porque más bien son deducibles de la base imponible en el tanto, claro está, cumplan con los requisitos que el propio legislador impone para tales efectos. Por las mismas razones, tampoco es procedente afirmar que el impuesto grava las reservas de inversión o fondos de desarrollo. Más bien, éstas son deducibles de la base imponible del tributo, si están autorizadas, resultan necesarias y pertinentes para la producción de los excedentes. No podría ser de otra forma si se toma en cuenta, por una parte, el carácter de monopolio en el que se presta el servicio, lo que obliga a la existencia de una reserva de inventario para enfrentar un eventual desabastecimiento; y por otra, la necesidad de inversión en infraestructura, expansión y mejora de la prestación del servicio para garantizar que éste se lleve a cabo dentro de los parámetros de eficiencia y eficacia requeridos. Así, el diseño del tributo en ningún momento atenta o condiciona esas reservas o fondos de desarrollo. Más bien, pesa sobre los excedentes netos, término que no comprende los fondos de inversión para la prestación futura del servicio público: en tanto éstos sean debidamente autorizados y se pueda constatar su existencia y vinculación con los fines públicos propios de RECOPE , no serán considerados como un excedente gravable. Mucho insiste RECOPE en que la diferencia entre los costos estimados y los reales no constituyen ganancias o utilidades sino más bien réditos de desarrollo en los términos que los regula la Ley 7593. Sin embargo, estima el Tribunal que la distinción no es relevante en este caso, toda vez que el tributo no busca gravar esos réditos de desarrollo, sino únicamente los excedentes netos de RECOPE que resulten luego de haber deducido los costos, gastos, reservas de inversión o fondos de desarrollo autorizados que resulten útiles necesarios y pertinentes para producirlos. Tampoco son de recibo los argumentos fundamentados en la diferencia de tratamiento, en cuanto a excedentes, entre empresas públicas y privadas. De inicio, se reitera que fue decisión del legislador gravar los excedentes netos de las instituciones estatales y empresas públicas. En el cumplimiento de los principios de legalidad y generalidad que rigen en esta materia, el solo hecho de que trate de empresa pública y además regulada no es óbice para el ejercicio de la potestad tributaria. Más bien, el legislador conociendo esas particularidades estimó que debía tributar en las condiciones señaladas. Además, que la ley defina los recursos de una institución y señale que todos estarán determinados al cumplimiento de sus fines, no puede ser entendido como el establecimiento de un destino específico, único y determinado de esos recursos. La disposición que establece que los recursos están destinados a la satisfacción de fines de la entidad lo que hace es definir las fuentes de financiamiento de las funciones o competencia del organismo de que se trate, las que necesariamente, deben destinarse al cumplimiento de los fines propios de la entidad, ya que no se concibe que, en este caso RECOPE como empresa pública, destine sus recursos a fines no permitidos por el ordenamiento. Ello supondría violentar el principio de legalidad, en cuanto implica sumisión a la norma jurídica que habilita a actuar. Sin embargo, el cumplimiento de este principio, no conlleva necesariamente el establecimiento de un destino específico para los recursos. En el caso de RECOPE, es evidente que sus recursos están destinados a la importación, refinación y distribución al mayoreo del petróleo crudo y sus derivados a fin de satisfacer la demanda nacional. Pero ello no implica, en modo alguno, que dichos recursos estén afectados específicamente a un gasto determinado, lo que propio, solamente, de los tributos con destino específico. Por ello, el hecho de que la actora tenga el monopolio en el ejercicio de su actividad y no pueda (como lo haría una empresa comercial privada) fijar su tarifa, elegir si vende o crece conforme a la demanda; no es justificante para que no sea sujeto del tributo. Más bien, la ley advirtió esa diferencia. En efecto, la tarifa que fija a ARESEP corresponde a los costos y el índice de crecimiento de un momento determinado y precisamente por ello se permitió la deducción de esos costos autorizados, así como de los fondos de inversión y recursos necesarios para hacer frente a la labor encomendada. Tampoco es de recibo el argumento referido a que, por su condición de regulada y en virtud del modelo tarifario de paridad de importaciones, RECOPE no tiene como finalidad la generación de lucro. La circunstancia de que la actora sea una empresa pública y que no desarrolle actividad lucrativa, no es óbice para que produzca utilidades, producto precisamente de las tarifas que cobra. Por regla general, éstas se utilizarán en costos, reservas, fondos de desarrollo e inversiones requeridas para la mejora y eficiencia del servicio que se presta. En ese tanto, es claro que no está obligada a producir excedentes, como en la mayoría de los casos debería de ser. Sin embargo, ello no necesariamente significa que RECOPE esté imposibilitado, jurídica o técnicamente, para producir excedentes netos o que todas sus utilidades deban ser consideradas como costos deducibles de la renta. Y es que no todas los recursos de RECOPE están destinados a constituir, por ejemplo, un fondo de inversión. Por consiguiente, en la medida que, una vez excluidos de las utilidades de un período los costos, gastos, reservas, fondos de desarrollo o inversión autorizados, necesarios y pertinentes para producirlas, llegare a producirse excedentes netos, éstos pueden ser objeto de la potestad tributaria, como en efecto lo han sido, y deben sujetarse al pago del tributo. Así, si la prestación del servicio que presta RECOPE no resulta incompatible con la generación de utilidades o con el hecho de que la gestión presupuestaria finalice con excedentes; es evidente que la prestación de ese servicios públicos y deber de contribuir no resultan aspectos contrapuestos. Se reitera que esa potestad tributaria encuentra su fundamento en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y se ejerce a través de la ley, norma de igual rango que la Leyes No. 6588, 7365 y 7593. Consecuentemente, el legislador puede perfectamente establecer un tributo que pese sobre los excedentes netos de RECOPE y disponer como cuyo sujeto activo de éste al Estado. Tampoco es procedente lo relativo a las distintas vigencias del período fiscal y el modelo tarifario. Esto por cuanto el elemento temporal del tributo fue establecido, como corresponde, por el legislador. Pero en todo caso, en virtud de la remisión que la Ley No. 7722 expresamente contempla, de conformidad con el artículo 4 de la Ley No. 7092, de ser necesario podría RECOPE gestionar ante la Administración Tributaria, que valore la posibilidad de establecer períodos con fechas de inicio y de cierre distintos, en virtud de la particularidad de sus ingresos. Lo anterior, claro está, siempre que ello no perjudique los intereses fiscales, decisión que, en definitiva, corresponde a la Administración Tributaria. Finalmente, deben también rechazarse los argumentos referidos a que la imposición y pago del tributo afecta, lesiona e incide sobre el Principio de Servicio al Costo que establece el artículo 31 de la Ley 7593. **S**egún este enunciado, en la fijación deben contemplarse únicamente los costos necesarios para prestar el servicio, que permitan una retribución competitiva y garanticen el adecuado desarrollo de la actividad. En ese tanto, se asegura al prestador del servicio el beneficio económico que ha sido convenido y la tarifa debe ser un medio de retribución, justo y razonable, que permita amortizar la inversión que ha realizado para la prestación debida del servicio público y además un margen de utilidad razonable que permita la reinversión en la actividad de manera tal que el servicio continúe siendo eficiente. Según se ha venido explicando, el diseño del tributo permite que el referido principio se mantenga incólume, desde el momento en que se permite deducir de la base imponible los costos, gastos, reservas, fondos de desarrollo e inversiones requeridas para la mejora y eficiencia del servicio que se presta; y grava únicamente los excedentes netos. En otras palabras, el impuesto se paga sobre los excedentes que queden disponibles y que no han sido utilizados en rubros relacionados con la prestación del servicio. Sobre la compatibilidad entre el ISR y la prestación de servicios al costo ya se había pronunciado la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en sentencia No. 6252-1997, dictada a las 14 horas 30 minutos del 2 de octubre de 1997, en la que señaló: "(...) *b) Sobre la prestación de servicios públicos al costo. Estiman los consultantes que la aprobación del proyecto de ley de interés conllevaría un quebranto del mandato que tienen las entidades e instituciones del Estado, en cuanto a suministrar sus servicios a la ciudadanía a precio de costo. Ello es así por cuanto, para efectos de pagar el impuesto sobre la renta, será inevitable tener que generar ganancias, mediante la aplicación a sus tarifas del correspondiente margen de utilidad. Sobre el particular, no percibe la Sala que la indicada preocupación esté realmente fundada, puesto que -como se explicó supra - la naturaleza del impuesto sobre la renta supone que primero se generen excedentes gravables para que surja el deber de pagar el tributo, en vez de ser a la inversa; esto es, que para poder pagarlo, haya que esforzarse primero por producir utilidades. En todo caso, parece importante reafirmar aquí -puesto que se ha hecho ya anteriormente (por ejemplo, en la sentencia n 633-94 que citan los propios consultantes)- que la eventual generación de utilidades (mejor aún, de excedentes de caja) no es ajena a la naturaleza de las entidades e instituciones estatales. En efecto, lo que caracteriza el giro de las personas físicas o jurídicas que actúan con sentido comercial no es la producción de ganancias en sí mismas, sino el hecho de desplegar su actividad con el constante y deliberado propósito de generarlas ( animus lucrandi ), bien sea para su apropiación individual o para la distribución en forma de dividendos. Puesto que las entidades del Estado carecen del objetivo de crear lucro, es natural que el costo de los bienes o servicios que produzcan carezcan de un margen de utilidad, que es lo mismo que decir que se venden al costo (el cual, desde luego, puede incorporar -sujeto a los trámites correspondientes, por ejemplo, aprobación de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos- una previsión para el financiamiento de obras y servicios, actuales o futuros). Y si de las circunstancias particulares resulta la producción de un excedente, éste tendrá que recibir el destino que legalmente esté señalado al efecto, incluyendo -en el caso de las instituciones y empresas que son aquí de interés- el pago del impuesto sobre la renta. (...)”.* Queda claro, entonces, la renta gravable en este caso no involucra los costos, gastos, reservas, fondos de desarrollo e inversiones requeridas para la mejora y eficiencia del servicio que se presta, que conforme al modelo de fijación que corresponda, son los que se toman en cuenta al momento de establecer la tarifa. Por el contrario, la renta imponible son los excedentes netos que quedan cuando éstos han sido deducidos, en caso de que esa reducción sea procedente. Por ello, el pago del tributo no tiene porque incidir en la fijación de la tarifa, menos aún suponer su incremento. Tampoco podría alegar RECOPE la necesidad de reducir sus costos para afrontar el pago del impuesto, porque solo realizaría el hecho generador si produce excedentes netos; de lo contrario (esto es, que todos sus excedentes se utilicen en costos, gastos, reservas, fondos de desarrollo e inversiones requeridas para la mejora y eficiencia del servicio que se presta), no habría hecho generador del impuesto y, consecuentemente, tampoco obligación de pagarlo. En conclusión, el solo hecho de que los ingresos que recibe RECOPE sean tarifarios, regulados y deban ser utilizados en el cumplimiento de los fines legales no impide que, en ejercicio del poder tributario, el legislador lo sujete a un determinado tributo, como en este caso, al de la renta. En ese tanto, si RECOPE realiza el hecho generador del tributo, sea, la generación de excedentes netos, deberá pagar el impuesto, porque ese deber de contribuir deriva del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, frente a cuyo ejercicio RECOPE no es inmune. Puesto que la potestad tributaria se ejerce por medio de la ley y no existe ninguna exención o no sujeción otorgada por el legislador, RECOPE no puede alegar su condición de empresa regulada para abstraerse del pago de sus obligaciones legales, porque ello supondría una violación al ordenamiento jurídico tributario. Además, conforme al diseño del tributo, se previó la deducción en la renta bruta de costos, gastos, reservas, fondos de desarrollo e inversiones requeridas para la mejora y eficiencia del servicio que se presta. Por ende, si la base imponible son los excedentes netos producidos en el período fiscal, el pago del tributo no afecta ni debe repercutir sobre la tarifa de los combustibles. Así incluso lo previó expresamente el artículo 2 de la Ley No. 7722, al señalar que en ningún caso el pago del tributo podrá repercutir en los montos de las tasas y tarifas ni en los precios públicos que cobran las instituciones y empresas públicas que son contribuyentes, por prestar servicios o vender bienes. Finalmente, no resultan de recibo la referencia al Proyecto de Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, que actualmente se discute en la Asamblea Legislativa y que propone derogar la Ley No. 7722. En rigor, no es más que un proyecto de ley que no forma parte del bloque de legalidad vigente. En ese tanto resulta del todo procedente pretender que prevalezca sobre la decisión del legislador, ya manifestada en la Ley No. 7722, de gravar con impuesto sobre la renta los excedentes netos que obtengan las empresas públicas en cada período fiscal. Mientras esta ley no sea modificada o derogada, no cabe duda que RECOPE está sujeta al pago del tributo en las condiciones que ya han sido expuestas. ***VII.-***Partiendo de lo anterior, corresponde ahora analizar los reclamos de la actora que se centran en una indebida interpretación respecto de las competencias de la ARESEP y la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) en aspectos relacionados con la declaración y pago de este tributo. En lo medular, RECOPE interpreta, conforme a la Ley No. 7722, la entidad facultada para establecer los montos que pueden ser objeto de deducción es la ARESEP, mediante la autorización emitida a través de resoluciones y con fundamento en los estudios técnicos tarifarios que lleva a cabo en relación con las empresas reguladas. Por ello, dice, la Administración Tributaria debe concretarse a la verificación de la debida autorización emitida por la ARESEP y respetar los la cuantía de los montos establecidos por ésta, sin que pueda analizar si dichas partidas son útiles o necesarias para la generación de ingresos gravables. Refuerza su tesis en el hecho que aún cuando la Administración Tributaria llegare a considerar una erogación como necesaria y pertinente para producir excedentes, ésta no podría considerarse deducible si no cuenta con la autorización de ARESEP, que se constituye así, en el requisito básico y fundamental para la procedencia de la deducción. Por ello, la Administración Tributaria no podría considerar como no deducible ya autorizada por la ARESEP. Al respecto, cabe señalar lo siguiente. La potestad tributaria del Estado deviene del numeral 121 inciso 13) de la Constitución Política. Luego, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) señala que corresponde a la Administración Tributaria, entendiendo por ésta el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 ibídem, dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes. También, conforme al artículo 103 del mismo cuerpo normativo, le corresponde investigar, fiscalizar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. Para ello, el propio ordenamiento le confiere una serie de poderes y facultades que se enumeran, entre otros, en los artículos 103, 104, 106, 107, 108, 109, 111, 113, 114, 115, 116, 123 y 124 del CNPT. Partiendo del sistema autodeclarativo que nos rige, el ejercicio de esa potestad supone, sin ninguna duda, la verificación de los datos declarados a efectos de constatar su existencia real y conformidad con el ordenamiento jurídico. Ahora bien, como ya expusimos, en el caso del impuesto sobre la renta que regula la Ley No. 7722, se grava la producción o generación de excedentes originados en cualquier fuente costarricense, durante el período fiscal. Esos excedentes constituyen, a su vez, la **base imponible** del tributo, la cual se obtendrá al restar a los ingresos brutos, los costos, gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, necesarios y pertinentes para producirlos. A su vez, el artículo 2 de esa ley dispone que esos contribuyentes no podrán crear reservas ni realizar erogaciones como deducibles de la renta bruta, si no están autorizadas, en el caso de RECOPE, en la Ley No. 7593. En el caso concreto, el meollo del asunto radica en determinar el alcance de las potestades y competencias conferidas a la ARESEP y a la DGT en relación con la determinación de los requisitos que se imponen para la deducibilidad de los costos, gastos útiles y las reservas de inversión o fondos de desarrollo, de la renta bruta de RECOPE. Desde esta perspectiva, y acudiendo a una interpretación armónica del ordenamiento jurídico resulta evidente que tanto la ARESEP como la DGT participan de ese examen de deducibilidad, con competencias exclusivas y excluyentes, en razón de la materia encomendada por el legislador en cada caso. En efecto, conforme al texto del numeral 2 de la Ley No. 7722, una primera condición para que los costos, gastos, reservas de inversión o fondos de desarrollo sean deducibles es que estén autorizadas por la ARESEP. Así, conforme a esa norma en relación con el numeral 31 de la Ley 7593, corresponde a ese emitir esa autorización, la que normalmente se plasma en las diferentes resoluciones que se dictan aprobando las metodologías de cálculo y fijación de tarifas aplicadas en un período determinado y presuponen (conforme al texto del ordinal 31 incisos d) y e)) que son para la atención del servicio público que se presta. Sin embargo, este Tribunal comparte lo señalado en las conductas impugnadas en el sentido que ese requisito hay que en entenderlo en el sentido que las reservas o erogaciones a deducir no pueden ir más allá de las autorizadas por ARESEP, pero no inhibe a la DGT de llevar a cabo un examen exhaustivo respecto de la condición de necesaria y pertinente que también deben tener esas partidas y su existencia real y debidamente comprobada. No otra cosa podría entenderse si se considera que la Ley No. 7722 impone, también, el requisito de comprobar la necesidad y pertinencia de la partida en la producción de excedentes y remite, además, en forma supletoria a las regulaciones de la Ley No. 7092 en materia de deducibilidad. No se trata de extrapolar un requisito propio de la deducibilidad de gastos aplicable a la generación de renta de sujetos de derecho privado, como parece entenderlo la accionante. Lo cierto es que esa vinculación viene impuesta por el legislador, de manera expresa, en la Ley No. 7722 a efectos de que se determine la base imponible del tributo en cuestión, esto es, la generación de excedentes netos por parte de RECOPE. Por ende, no cabe duda que, para efectos de esa deducibilidad, deberá acreditarse, también, que las reservas, fondos de inversión o erogaciones autorizadas por ARESEP son necesarias y pertinentes para la producción de los excedentes gravables o para la prestación efectiva del servicio. No cabe duda al Tribunal que el examen de ese presupuesto corresponde a la DGT, en el ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización que le son propias y que no fueron excluidas por el legislador tratándose de este tributo. Más bien, nótese que la norma remite, en lo no regulado expresamente a la Ley No. 7092, lo que refuerza la competencia de la DGT al respecto. Es esa remisión la que permite, además, que la Administración Tributaria pueda también verificar la materialidad de esas partidas, esto es, que estén creadas contablemente, registradas de modo que pueda constatarse su existencia real, así como grado de ejecución. Lo anterior conforme al numeral 8 de la Ley No. 7092. Por otra parte, estimamos que el ejercicio de esas potestades de verificación y fiscalización tributaria en nada afecta el ejercicio de la potestad tarifaria propia de ARESEP ya que la DGT no está fijando tarifas ni metodologías. Únicamente está cumpliendo con el deber impuesto por el legislador de corroborar que las reservas, fondos de inversión o erogaciones autorizadas por ARESEP a RECOPE sean necesarias y pertinentes para la producción de los excedentes gravables o para la prestación efectiva del servicio encomendado, presupuestos exigidos para que éstas sean deducibles de la renta bruta y no formen parte de la base imponible del impuesto sobre la renta a la que se encuentra sujeta la empresa pública, lo que sin duda, compete exclusivamente a la Administración Tributaria. En este sentido, estimamos que en materia de deducibilidad en este tributo, corresponde a la ARESEP, en ejercicio de la potestad tarifaria, aprobar las metodologías y estructuras de costos de la fijación tarifaria y en éstas, autorizar los costos, reservas, fondos de inversión o erogaciones requeridas para prestación del servicio en un período determinado. Esto por cuanto conforme al artículo 2 de la Ley No. 7722, las únicas que podrían ser deducidas serían las partidas que se hayan autorizado conforme a la Ley No. 7593. Luego, en ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización tributarias, corresponde a la Administración Tributaria constatar la procedencia de la deducibilidad de las partidas autorizadas. Esa actividad se limita no solo a verificar la autorización emitida por la ARESEP, respetando la cuantía de los montos establecidos por ésta, como parece entenderlo la actora. En rigor, esa autorización es una condición necesaria pero no suficiente para que las partidas sean deducibles. Esto porque, además, RECOPE deberá acreditar ante la Administración Tributaria la necesidad y pertinencia de aquellas. Ese deber deriva, no de la Ley No. 7092 (la que en todo caso es de aplicación supletoria) sino por aplicación directa de la Ley No. 7722 y el Decreto Ejecutivo No. 28098-H, que imponen claramente, en este caso a RECOPE, la demostración de la procedencia y justificación de las deducciones, lo que supone que deba aportar elementos probatorios idóneos que la sustenten. Así las cosas, es evidente que las potestades de la Administración Tributaria no se limitan a verificar la autorización de la ARESEP sino que van más allá, ya que deben necesariamente verificar y constatar la necesidad y pertinencia de las partidas autorizadas para la producción de los excedentes gravables o para la prestación efectiva del servicio encomendado. Lo anterior supone que pueden cuestionarlas cualitativa y cuantitativamente; así como exigir los respaldos documentales y contables que permitan constatar su existencia real y grado de ejecución. Desde esta perspectiva, es evidente que la Resolución No. 8988-2008, dictada por la ARESEP el 23 de octubre de 2008, en nada vincula a la Administración Tributaria, que es la que cuenta con las competencias necesarias para interpretar, administrar, gestionar, recaudar y fiscalizar lo relativo a este impuesto, conforme lo establece la Ley No. 7722 y el Decreto No. 28098-H, en relación con los artículos 11, 14, 99, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 111, 113, 114, 115, 116, 123 y 124 del CNPT, los numerales 7, 8, 9 de la Ley No. 7092 y los ordinales 2, 118, 119 y 120 incisos e), g) e i) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Debe insistirse, también, que la potestad otorgada a ARESEP lo es para la regulación y fijación de tarifas de los servicios públicos, en el marco de las obligaciones, funciones y deberes que le fijan los artículos 4, 5 y 6 de la Ley No. 7593; más no en materia tributaria. En realidad en este tema, lo que le impone el inciso c) del numeral 6 de la referida Ley No. 7593 es la obligación de velar porque las empresas reguladas cumplan con sus obligaciones en materia tributaria, lo que de ninguna supone determinar si una empresa regulada está o no sujeta al pago de un tributo (aspecto que, en todo caso, en la especie ya fue definido por el legislador), verificar, fiscalizar y pronunciarse sobre la procedencia o no de la deducibilidad de una partida de la renta bruta generada. Más aún, el ordinal 3 del Reglamento a la Ley Reguladora de los Servicios Públicos reitera la obligación de ese ente de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los prestatarios pero recalca que no podrán coadministrar no arrogarse funciones de otros entes fiscalizadores que tengan funciones asignadas por la ley, como es el caso de la Administración Tributaria. Finalmente, debe reiterarse que el ejercicio de la potestad tributaria y su fiscalización respecto de este tributo en nada lesiona la potestad tarifaria de ARESEP ni el Principio de Servicio al Costo. Como se explicó, ambas se ejercen en campos distintos y no son incompatibles. Además, si la tarifa debe reflejar los costos necesarios para prestar el servicios que permitan la retribución competitiva y garantice el desarrollo de la activada, y la ley permite deducir de la renta bruta todos ello más las reservas de inversión y fondos de desarrollo necesarios y pertinentes para ese objetivo, de modo que la base imponible del tributo lo es los excedentes netos; es evidente que su pago no afecta ni debe incidir ni en la metodología tarifaria, estructura de costos, eficiente prestación del servicio ni monto de la tarifa. Por todo lo expuesto, deben rechazarse todos los alegatos referidos a la incompetencia de la Administración Tributaria para el examen de procedencia de los gastos deducibles. Así, tomando en cuenta que sí podía (y debía) efectuar ese examen, deben abordarse los vicios que, de modo concreto, se recriminan a las conductas impugnadas a efectos de si el ejercicio de la referida potestad de fiscalización se conforma o no con el ordenamiento jurídico. ***VIII.-******Sobre examen de validez de las conductas impugnadas.*** En este proceso se ataca la conducta administrativa desplegada por la Administración Tributaria. Específicamente, s e pide que se declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico del traslado de cargos No. 2752000026684, las resoluciones DT10R-004-11, de las 15 horas del 31 de enero de 2011 y AU10R-025-11 de las 10 horas del 16 de marzo de 2011, dictados por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, y la resolución: TFA No- 504-2011, dictada a las 9 horas del 29 de agosto de 2011, por el Tribunal Fiscal Administrativo. Previo al examen de legalidad correspondiente, son indispensables las siguientes precisiones. En sus argumentaciones, la parte actora no endilga vicios concretos ni individuales para cada una de las conductas impugnadas. Por el contrario, los motivos que reclama lo son, en general, para todas las actuaciones cuya nulidad se pide. Así, el examen de este Tribunal lo será en torno a esas irregularidades comunes tanto a las actuaciones de la DGT como a la su superior jerárquico impropio. Por otra parte, dentro de esos vicios tenemos algunos que se imputan de forma general, mientras que otros reclamos se dirigen particularmente al rechazo de cada una de las distintas partidas que RECOPE estimó eran deducibles, y en ese orden serán analizadas. Ya en el caso concreto, cabe señalar que se ha tenido por acreditado que el18 de noviembre de 2008, RECOPE rectificó las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2004 y 2007; y el 23 de diciembre de 2008 rectificó las correspondientes a los años 2005 y 2006 *(folios 474, 554, 502 y 528 del expediente administrativo No. 3).* Lo anterior, afirma la accionante, con fundamento en el requerimiento impuesto por la ARESEP en la resolución No. 8988-2008, de 23 de octubre de 2008, denominada "Disposiciones sobre el no reconocimiento del impuesto sobre la renta dentro de la estructura de costos de los servicios públicos que brinda la Refinadora Costarricense de Petróleo" *(folios 249 y 250 del expediente judicial).* Posteriormente, en el examen propio de su competencia, la DGT inicia una actuación fiscalizadora comprensiva de las referidas declaraciones rectificativas del Impuesto sobre la Renta y la del período fiscal 2008. Posteriormente, mediante traslado de cargos determinativo No. 2752000026684, se det ectaron diferencias en lo declarado por la sociedad por concepto de impuesto sobre la renta de los períodos 2004, 2006, 2007 y 2008, procediendo a la determinación de oficio de la obligación tributaria en los siguientes términos: en el período 2004, una diferencia en la base imponible de Ë 31.772.010.000,00 (treinta y un mil setecientos setenta y dos millones diez mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë 8.871.778.937,00 (ocho mil ochocientos setenta y un millones setecientos setenta y ocho mil novecientos treinta y siete colones exactos). En el período 2006 una diferencia en la base imponible de Ë73.536.560.000,00 ( setenta y tres mil quinientos treinta y seis millones quinientos sesenta mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë24.997.772 ,00 (veinticuatro millones novecientos noventa y siete mil setecientos setenta y dos colones exactos). En el período 2007, una diferencia en la base imponible de Ë89.213.020.000 ,00 (ochenta y nueve mil doscientos trece millones veinte mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë15.386.514.736 ,00 (quince mil trescientos ochenta y seis millones quinientos catorce mil setecientos treinta y seis colones exactos). En el período 2008, una diferencia en la base imponible de Ë92.908.406.184 ,00 ( noventa y dos mil novecientos ocho millones cuatrocientos seis mil ciento ochenta y cuatro colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë23.459.351.650 ,00 (veintitrés mil cuatrocientos cincuenta y nueve millones trescientos cincuenta y un mil seiscientos cincuenta colones exactos). Esa resolución fue notificada a la actora el mismo 20 de agosto de 2010 *(folios 235 a 269 del expediente administrativo No. 4).* Aunque la actora formuló el correspondiente reclamo, mediante resolución No. DT10R-004-11 rechazó la impugnación formulada y confirmó el traslado de cargos determinativo *(folios 328 a 416 del expediente administrativo No. 4).* Igual suerte corrieron los recursos formulados, los que fueron rechazados en resolución No. AU10R-025-10 (el de revocatoria) y la resolución No. 504-2011-P del Tribunal Fiscal Administrativo quien, en definitiva, confirmó la actuación administrativa *(folios 494 a 542 del expediente administrativo No. 4).* En un primer grupo de vicios generales a todas las conductas impugnadas, la actora reclama que ella no genera excedentes gravables y cuestiona la competencia de la Administración Tributaria fundamentalmente en dos aspectos: primero, para cuestionar la autorización que para efectos de deducibilidad de los costos, gastos, reservas de inversión y fondos de desarrollo, ya ha emitido ARESEP; segundo, sobre la improcedencia del examen para vincular esas partidas con la producción de excedentes gravables o la prestación del servicio y, tercero, en que esa actualización fiscalizadora lesiona las competencias de la ARESEP. Tomando en cuenta que todos esos argumentos fueron ampliamente analizados en los Considerandos anteriores, para concluir que debían ser rechazados por improcedentes, se hace repetitivo su examen debiendo estarse a lo indicado supra. Se procede, entonces, al examen de los otros vicios que se endilgan, de forma común a las conductas impugnadas. Se reclama que todas ellas pasan por alto que RECOPE es una empresa pública cuya finalidad no es generar ingresos o lucro, sino que se encuentra regida por el principio de servicio al costo. Sin embargo, este Tribunal advierte que eso no fue así, más bien fueron aspectos que siempre estuvieron presentes en la actuación administrativa. Así por ejemplo, respecto de este tema la resolución determinativa señaló que *"(...) la ley 7722 grava los posibles excedentes que RECOPE genere al desarrollar su actividad, conste no está obligado a tenerlos, pero si ello ocurre como en efecto se dio, los mismos resultan sujetos al pago del tributo, sin que sea dable bajo ningún supuesto, el argumento de que ARESEP está facultada para liberar a a la intervenida del pago del impuesto (...)".* Asimismo, el Tribunal Fiscal Administrativo señaló que *"(...) La ARESEP plasma su tesis en el oficio 596-DEN-2008, el cual a su vez es parte de la resolución RRG-8988, y que es traído a colación por la auditada para sustentar que bajo el principio de servicio al costo, todos los ingresos tarifarios son para cubrir egresos que igualmente son aprobados tarifariamente, no obstante dicha afirmación no puede ser aceptada con el propósito de eliminar el efecto del impuesto, igualando ingresos totales con egresos totales, ya que aún así si se generan utilidades o excedentes, éstos son gravables y no basta con afirmar que bajo la interpretación de la citada Autoridad no corresponde pagar el impuesto. (...) Al respecto se hace necesario reiterar a la intervenida los aspectos externados por la oficina de origen en la resolución recurrida para combatir los las afirmaciones o criterios externados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos y ratificar que aún y cuando se aplica el principio de servicio al costo (hoy identificado como "paridad de importación") cuando se generen utilidades o excedentes éstos se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta. (...)"*. Así, no solo el tema sí fue debatido sino que, además, estimamos que el abordaje e n las resoluciones impugnadas resulta conforme al ordenamiento jurídico vigente, por las razones que ya fueron expuestas en los Considerandos anteriores. Por otra parte se reclaman algunos vicios en relación con el examen efectuado por la Administración Tributaria para determinar si las partidas autorizadas por ARESEP podían o no ser deducibles de la renta bruta de RECOPE. No es cierto, como afirma la demandante, que ese examen de pertinencia, necesidad y utilidad de las partidas autorizadas (o lo que ella denomina relación de causalidad y vinculación del gasto) sea inaplicable, sin asidero legal o insuficiente. Por el contrario, si es aplicable toda vez que lo impone la propia Ley No. 7722 y el Decreto Ejecutivo No. 28098-H y el órgano competente para efectuarlo es la DGT. Tampoco es insuficiente, toda vez que la necesidad y pertinencia de las partidas deducidas con la generación de ingresos o la prestación del servicios son presupuestos exigidos por las normas citadas y por la Ley No. 7092 (que en todo caso es de aplicación supletoria), para la procedencia de su deducibilidad. Así, el asidero legal de tal potestad es más que claro. En virtud de ello, la DGT sí puede cuestionar la autorización de ARESEP, en aspectos cualitativos y cuantitativos relacionados con la necesidad, pertinencia y respaldo documental y contable de las reservas, fondos de desarrollo y otras erogaciones. Solo así se puede constatar que esos recursos fueron efectivamente utilizados en las actividades para las que fueron autorizadas y no en otras que escapan de esos fines. Y ese examen tiene incidencia tributaria porque solo si se verifica su concurrencia se justifica deducir esas partidas de la renta bruta, con la consecuente reducción de la base imponible y la cuota tributaria, pues caso contrario, se realizaría el hecho generador y el tributo debe cancelarse. Ahora bien, según se explicó la autorización de ARESEP es un presupuesto necesario pero no suficiente para la procedencia de la deducción, puesto que se requiere que concurran, también, las otras condiciones impuestas por la Ley No. 7722. En tanto requisito necesario, es evidente que esa autorización no es irrelevante. No obstante, su sola presencia no supone la deducibilidad, per se, de la partida. Estimamos que esa interpretación es la que tiñe a las resoluciones impugnadas. Por ejemplo, el fallo No. 504-2011-P señala que *"(...) la emisión de de un acto administrativo, como lo son las resoluciones en que se ampara la actora para justificar su proceder, es irrelevantes para consolidar las las deducciones de las reservas que nos ocupan, por cuanto éstas se encuentran sujetas a la debida justificación, que irrestrictamente deben cumplir con la característica de ser necesarias y pertinentes para producir para generar los ingresos, tal y como lo ordena no solo la Ley 7722 sino también la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que de no comprobarse dichos requisitos su deducción es inadmisible.(...)"*. No advierte el Tribunal que se esté catalogando de irrelevante la autorización en sí, sino más bien que contar únicamente con ésta no alcanza para obtener la deducción, conclusión que se comparte a cabalidad por lo ya expuesto. Así se interpreta, incluso, del propio fallo No. 504-2011, cuando agrega que *"(...) las reservas a deducir no pueden ir más allá de las autorizadas por la ARESEP, pero ello no excluye o inhibe a la Administración Tributaria conforme se ha externado ampliamente, para llevar a cabo un examen exhaustivo sobre la procedencia de dichas deducciones bajo el amplio calificativo de necesarias y pertinentes (...)".* Puede concluirse, entonces, que tiene claro el órgano tributario su competencia y no se observa desbordamiento alguno que ve n ga a invalidar lo actuado. Insiste RECOPE en que las conductas impugnadas encasillaron el análisis de las reservas y fondos al tratamiento típico de cualquier gasto, sin considerar las particular idades de esta materia. No obstante, revisadas las actuaciones, estimamos que en ellas se reconoce que se trata de partidas con una naturaleza diversa, pero también son claras en señalar que esa distinción no les impide verificar la necesidad y pertinencia de esos rubros. En este punto, la resolución determinativa señaló que *"(...) si bien los montos por concepto de reservas para inventario de seguridad no se corresponden con el principio de causación, sino que se trata de deducciones específicas previstas para el desarrollo de la prestación del servicio público y posibles por virtud de los artículos 1 y 2 de la Ley No. 7722, también debe comprobarse la necesariedad y pertinencias de las mismas para producir los los ingresos brutos y en lo que no se contemple en dichas disposiciones resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta (...)"*. Por su parte, la resolución del jerarca impropio en esta materia recalcó que *"(...) Si bien es cierto la reserva como tal no es un gasto ni una erogación causada, sí es un rubro que la Ley admite que sea considerado dentro de la estructura tarifaria, para que dichos fondos, una vez obtenidos vía precio, sean destinados única y exclusivamente para esos objetivos concretos. (...) Si bien existen diferencias entre los gastos deducibles para los cuales rige el principio de causalidad y las reservas, dadas las características particulares y específicas de cada una de ellas, ninguno de ambos componentes se encuentra exento de la obligatoriedad de contar con los comprobantes correspondientes, estar debidamente registrados en la contabilidad de la empresa y de ser necesarios y pertinentes para la generación ingresos, tres aspectos de que adolecen las reservas cuestionadas.(...)".* Como se observa, sí se tiene claro la distinta naturaleza de las partidas, pero eso no justifica, como pretende la accionante, que deba eximírseles del cumplimiento de las otras condiciones impuestas por el legislador, tal y como, correctamente hicieron ver las autoridades tributarias. También se reclaman vicios relacionados con aspectos probatorios, lo que hace necesario realizar algunas precisiones generales para un correcto abordaje del reclamo. En este sentido, ha de señalarse que de conformidad con el numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. En esa misma línea, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del CNPT a la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP) y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ambos cuerpos normativos. Luego, dentro de un marco casuístico, la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado “onus probandi”, corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento. En este sentido puede verse el fallo 212 de las 8:15 horas del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ahora bien, específicamente en cuanto a la deducibilidad de partidas en el tributo que nos ocupa debe señalarse que conforme a los artículos 1 y 2 de la Ley No. 7722 así como el 1 del Decreto Ejecutivo No. 28098-H en relación con los numerales 145 y 128 inciso d) del CNPT, 8 y 9 de la LISR y 11 de su Reglamento, corresponde a l sujeto pasivo demostrar mediante prueba idónea a la Administración Tributaria, la procedencia o justificación de su deducción. En la especie, RECOPE reclama que para tales efectos bastaba con la autorización de ARESEP, pues ésta es prueba idónea en tanto se incluyen las partidas en la estructura de precio, las que luego pueden ser objeto de la deducción. Conforme a todo el análisis que se ha venido efectuando, es evidente la improcedencia de ese argumento. Esa autorización lo único que demuestra es que las reservas, fondos y erogaciones fueron avaladas por ARESEP e incluidas en la metodología y estructura de precios en un momento determinado; pero nada dice y es insuficiente respecto de la necesidad, utilidad o pertinencia de esas partidas para l a producción de excedentes o su efectiva utilización en el servicio que se presta. Para acreditar esos aspectos debe la empresa pública aportar, además, entre otros comprobantes, registros contables o estudios que justifiquen el programa de inversiones y desarrollo, como bien lo hicieron ver las autoridades tributarias. Solo con esos elementos demostrativos puede constatarse la existencia real, cualitativa y cuantitativa de las partidas, analizar la procedencia de su deducibilidad y así determinar la verdadera cuantía de la obligación tributaria en cuestión. También reclama RECOPE que las conductas impugnadas no valoraron la totalidad de la prueba recabada, demostrando parcialidad e injusticia al resolver, lo que viola sus derechos como contribuyente. Específicamente, refiere al oficio 174-RG-2009/16227, que constituye una respuesta del Regulador General a un requerimiento de los fiscalizadores tributarios, y en general a que no se revisó ni valoró toda la información, pese a que se brindó acceso a todos los registros contables, sino que más bien se optó por una selección de pruebas. Al respecto, es menester señalar que, con excepción del oficio 174-RG-2009/16227, la accionante no especifica cuáles son los documentos cuya valoración extraña y lesiona gravemente sus derechos. Esas manifestaciones subjetivas sin ningún tipo de respaldo impiden al Tribunal valorar si, se omitió el análisis de un elemento probatorio concreto y relevante en la resolución del asunto. Por otra parte, lo cierto es que las resoluciones impugnadas referencia n a una serie de documentos provenientes tanto de la ARESEP como de la actora y que fueron valorados en comunidad al momento de llegar a la decisión adoptada. Así se desprende, entre otros, de los folios 67, 68, 76, 78, 80 y 83, de la resolución determinativa, así como el folio 44, 54, 55, 56, 73, 75, 82, 85, del fallo del Tribunal Fiscal Administrativo. Aunado a lo anterior, no acredita la actora haber facilitado toda la información requerida para la actualización fiscalizadora. Más bien, la resolución determinativa expresamente manifiesta que *"(...) de forma reiterada la oficina investigadora le solicitó a la actora vía requerimientos de información, que le aportara toda la información relativa a las partidas -Ejecución de planes de inversión, Financiamiento de reservas para inventario y pago de servicio de deuda contraída para financiar planes de inversión-que declaró en la casilla 44 "Otros costos costos, gastos y deducciones permitidas por ley" (Ver entre otros, No. 1981000369573 del 17 de agosto de 2009, No. 1981000398727, claramente visibles al Tomo 3, folios No. 2610 y No. 2611 y No. 2532 a No. 2535), limitándose a señalar que los montos rectificados tienen como sustentos las resoluciones RRG-4030, RRG-4770, RRG-5572, RRG-6867 emitidas por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP), con fundamento en la resolución RRG-8988-2008, de dicho ente regulador. Situación que ampliamente se describe en el traslado de cargos ahora combatido donde claramente se le relatan las abundantes contradicciones e incongruencias encontradas en el estudio realizado por la oficina actuante como por ejemplo: la falta de coherencia entre lo declarado y lo registrado contablemente, la ausencia de facturas o comprobantes equivalentes en respaldo de las referidas deducciones, asimismo tampoco hay evidencia de que mantenga cuentas contables, excepto para la partida reservas para ejecución de planes de inversión, la cual no contaba con autorización por parte de ARESEP para el período fiscal 2004. De tal suerte, al no ponerse a disposición la prueba idónea que le permita acreditar tales deducciones, la oficina de instancia no pudo comprobar que (sic) la pertinencia y necesariedad de las mismas (...)"*. Se insiste que, tampoco en esta vía, la actora aporta (ni siquiera menciona) probanzas que permitan acreditar que sí hizo llegar la documentación requerida. Por lo expuesto, no observa este Tribunal que lo reclamando tenga asidero ni que se haya n lesionado los derechos de la contribuyente en este aspecto. Así las cosas, la Administración Tributaria, como resultado de la verificación de lo declarado aceptó aquellas partidas correspondientes a gastos, reservas y fondos, que cumplían con los requisitos exigidos para su deducibilidad, limitándose al rechazo de aquellas que no los cumplieran, tal y como exige la normativa vigente. Se estima que, a diferencia de lo expuesto por la actora, la potestad fiscalizadora se ajustó al principio de búsqueda de la verdad real de los hechos, al revisar toda la documentación aportada para tratar de justificar los gastos deducidos. Lo referente a la ausencia de valoración del oficio 174-RG-2009/16227 se analizará en el siguiente aparte por tratarse de un vicio alegado en relación con una partida específica, junto con otros que, en igual sentido, se reclaman. ***IX.-***Como se ha expuesto, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes determinó diferencias en lo declarado por RECOPE por concepto de impuesto sobre la renta de los períodos 2004, 2006, 2007 y 2008, originadas en el rechazo de varias partidas que la contribuyente dedujo en las declaraciones rectificativas del 2004, 2006 y 2007 y en la correspondiente al período fiscal 2008. Así, procedió a ajustar la obligación tributaria y el monto de tributo a lo que, a su juicio, correspondía. En este punto la accionante reclama irregularidades respecto de cada rechazo de las partidas deducibles. Como elemento común, para las **declaraciones rectificativas de los períodos fiscales 2004, 2006 y 2007,** RECOPE cuestiona que la Administración Tributaria hubiese rechazado la deducibilidad de las partidas correspondientes a reservas de inversión y fondos de desarrollo, bajo el argumento que se realizaron en forma retroactiva (esto es, hasta el 2008). Por ello, estimaron que no eran reales sino estimaciones, que no fueron útiles ni necesarias en su momento porque no existían. Estima la demandante que la Administración Tributaria no debió cuestionar la inclusión de esas deducciones vía declaración rectificativa porque ello era posible en el tanto no hubiese operado la prescripción, y además, sí fueron ejecutadas. Como primer aspecto, debe señalarse que conforme al artículo 130 del CNPT y el 25 del Reglamento General de Gestión. Fiscalización y Gestión Tributaria, las declaraciones rectificativas deben presentarse dentro del plazo de prescripción que señala el artículo 51 del CNPT. Pero además de ello, es evidente que su objeto (disminución de base imponible y el tributo o el aumento del saldo a favor, según corresponda) debe estar registrado, justificado y documentado contablemente. Así las cosas, es indudable que la declaración rectificativa no es una carta abierta para variar, al antojo y sin el respaldo contable necesario, los datos de períodos fiscales ya cerrados. Aunado a lo anterior debe tenerse presente que la deducción de un gasto, reserva o fondo de desarrollo debe efectuarse en el período en el que aquel se produce. Ello se infiere del ordenamiento jurídico (artícul os 1 y 2 de la Ley No. 7722 y del decreto No. 28098-H y numerales 7 y 8 de la LISR y 11 de su Reglamento ), sino además por una razón de lógica: solo son deducibles en un período fiscal determinado los que son útiles, necesarios y pertinentes para producir los ingresos gravables o para prestar el servicio en ese período. Como única excepción, nótese que la LISR solo admite la deducción diferida de las pérdidas (ordinal 8 inciso g) de la LISR) . Desde esta perspectiva, comparte el Tribunal lo resuelto por las autoridades tributarias respecto de que resulta absolutamente improcedente declarar, en el año 2008, reservas para eventualidades que podrían darse en los años 2004, 2005, 2006 y 2007, simple y sencillamente porque éstos ya pasaron, son períodos fiscales cerrados y en ese tanto es inútil la creación de una partida que, al haber transcurrido el periodo fiscal, es materialmente imposible su uso en la eficiente prestación del servicio. Nos parece claro el cuestionamiento del Tribunal Fiscal Administrativo respecto de *“(...) como podría justificarse una eventualidad en el desabastecimiento de combustible, a manera de ejemplo, de los años 2004 y 2005 si se incrementaron las reservas hasta en el año 2008? (…)”.* En este sentido son insuficientes los alegatos de la actora referidos a que las reservas sí se ejecutaron en las actividades previstas. Primero, porque como bien señala la representante estatal, la propia actora admite que los recursos no fueron ejecutados, en aquel momento, en su totalidad *(véase el folio 70 del expediente judicial).* Segundo, porque se incurre en una de las falencias ya analizadas con anterioridad y que alcanza a algunos rubros de la declaración del 2008, esto es, la ausencia del registro contable de las reservas y fondos que, en el 2008, se pretende que sean deducidos (específicamente las líneas 41, 42 y 44 de las declaraciones rectificativas). De alguna manera, la propia actora admite que esos registros no fueron realizados cuando señala que no puede modificar la contabilidad de años anteriores. Sin embargo, lo cierto es que si esas reservas existieron y fueron utilizadas en los períodos fiscales que aquí se revisan, debieron ser incluidas contablemente como correspondían, en ese momento, y no hasta cuatro años después. El hecho de que no tuvieran una contrapartida de gasto no lo exime de su registro, como bien lo hizo ver la DGT, al señalar que *“(…) para que dichas partidas pudieran ser utilizadas, primero que nada deben crearse contablemente, registrarse y luego así poder controlarlas y ajustarlas, lo que en definitiva se traduce en conocer cuál ha sido su real y verdadero grado de utilización –ejecución (…)”.* Lamentablemente esas falencias se mantienen aún en esta sede, en la que accionante trata de explicar que el hecho que no se hayan reflejado contablemente no significa que no se hayan ejecutado, pero no aporta ningún comprobante que permita acreditar su dicho. No se trae al proceso, como tampoco lo hizo en vía administrativa, facturas, recibos, contratos, registros contables o cualquier otra documentación que permita demostrar la ejecución de las reservas y fondos (en cada período) en la efectiva prestación del servicio que se le ha encomendado. El deber probatorio a su cargo hace que sea insuficiente, para tales efectos, su dicho o la sola autorización de la ARESEP. No resulta viable presumir, como pretende la demandante, con solo esos elementos, que las partidas en cuestión existieron, se registraron y fueron utilizadas en la efectiva prestación del servicio, sino que se requiere el suficiente respaldo contable, lo que aquí no existe. Tome nota la actora que detrás de todo este asunto hay un tema de deber de contribuir a las finanzas del Estado (aspecto que fue expresamente contemplado por el legislador en este caso concreto), conforme al cual, si se permitiera la deducción de fondos o reservas solo con su dicho y sin que exista respaldo contable que lo sustente, se violentaría lo dispuesto por el legislador en la Ley No. 7722, con una innegable repercusión fiscal ya que se afectaría la renta neta, lo que se traduce en una base imponible inferior y una disminución del impuesto a pagar. Pero además, se estaría permitiendo que empresas públicas como la actora cuenten con excedentes que no se utilicen en la efectiva prestación del servicio y sobre los cuales no tributen, y que pudieran llegar a utilizarse en otros fines no dispuestos por el legislador, situación que este Tribunal no podría cohonestar. Así las cosas, si no se demostró, con la contundencia debida como corresponde, la necesidad y pertinencia de las reservas y fondos en la efectiva prestación del servicio, esos montos forman parte del excedente neto sobre el cual debe pagarse el impuesto de la renta, como lo exige la Ley No. 7722. No es de recibo la excusa referida a la falta de claridad interpretativa en virtud de la resolución RRG-8988-2008 de ARESEP. Nótese que para los años 2004, 2005, 2006 y 2007 esa resolución no existía y RECOPE presentó las declaraciones correspondientes sin deducir los rubros de reservas y fondos de desarrollo que luego, en el 2008, pretende se le reduzcan de la base imponible (incluso sin que conste registro de ellas). Luego, a raíz de la resolución, presenta las rectificativas sin sustentar contablemente los rubros que pretende deducir. Así, es evidente que al momento de presentar las declaraciones iniciales las reglas tributarias eran claras y RECOPE se sometió a ellas pagando lo que correspondía. En todo caso, la resolución RRG-8988-2008 no puede dejar sin efecto disposiciones legales, razón por la cual de ninguna manera sería oponible para tratar de evitar el cumplimiento de sus deberes de contribuir acorde a su capacidad económica. En relación con la **reserva de inversión del período fiscal 2004**, cabe señalar que se rechazó, además, porque no contaba con la autorización de la ARESEP. La accionante alega que ese año no se realizó una revisión tarifaria, razón por la cual se reconoció lo concedido en el último estudio tarifario (2003), tal y como lo explicó la ARESEP en el oficio 174-RG-2009/16227, el cual además, acusa, no fue valorado por las autoridades tributarias. Al respecto, debe insistirse que por su efecto reductor de la base imponible, las partidas que se pretenden deducir no pueden presumirse, sino que hay que demostrarlas contablemente y además, acreditar que son necesarias y pertinentes para la efectiva prestación del servicio público encomendado. Esas condiciones deben ser valoradas en relación con un momento y una situación particular. Por lo expuesto, no resulta de recibo el argumento de la actora referido a que por no existir estudio tarifario en ese año, debe entenderse que ARESEP autorizó las reservas y fondos del año anterior. No en vano el artículo 31 de la Ley No. 7593 obliga a los prestadores de servicios a presentar, por lo menos una vez año, un estudio ordinario, solicitud que debe incluir los montos que por reservas de inversión se piden. Ante tal solicitud, ARESEP debe efectuar la valoración correspondiente, que incluirá pronunciamiento sobre la reserva de inversión. No explica la demandante si ella presentó o no la solicitud, pero en todo caso no podría ahora de un eventual incumplimiento suyo para justificar una reserva que no fue valorada en el caso concreto. Por ende, este Tribunal avala la decisión de las autoridades tributarias de rechazar esa partida, además, por no contar con la autorización de la ARESEP, porque en efecto no la hubo. Tampoco es cierto que la Administración Tributaria no valorara el oficio 174-RG-2009/16227 al adoptar su decisión. La resolución determinativa (página 80) le explica porqu é lo ahí señalado no resulta de recibo y es carente de fundamentación jurídica. Conclusión que es respaldada por el Tribunal Fiscal Administrativo en las páginas 54 y 55 de su fallo. Así, el oficio sí fue valorado, sin embargo se estimó que lo expuesto no era de recibo porque éste no podría estar por encima de disposiciones legales, lo cual comparte este Tribunal. En relación con las **reservas de inventario de seguridad**, debe señalarse que, en lo medular, fueron rechazadas porque se estimó correspondían a estimaciones para atender en forma temporal cualquier situación imprevista sobre abastecimiento de combustibles que en la trayectoria de la institución nunca se había presentado, lo que hacía ver que no fueron necesarias ni pertinentes. Por su parte, RECOPE afirma que la Administración Tributaria no revisó toda la documentación contable y que el inventario de seguridad se registra en cuentas de efectivo, algunos pueden estar en inventario físico o en tránsito o en las cuentas del Balance de Situación. Al respecto cabe señalar lo siguiente. Parte de la fundamentación de la Administración Tributaria tiene que ver con la improcedencia de deducir esas partidas en forma retroactiva, esto es hasta el 2008, y no en el período que acaecieron. Además, la ausencia de registro contable y documentación que permitiera corroborar su existencia, ejecución y utilización, aspectos que ya fueron analizados supra. Estimamos que en realidad, las resoluciones impugnadas no cuestionan, por sí, la procedencia de la reserva de inventario, previsión que resulta lógica si se toma en cuenta la condición de monopolio en que RECOPE presta el servicio. Lo que se critica es que éstas no hubiesen sido registradas y contabilizadas en el momento en que se previeron, y no fuera hasta el 2008 que se hicieran valer para atender necesidades de años anteriores, situación que resuelta a todas luces ilógica, como bien lo hicieron ver las autoridades tributarias. En este tipo de deducciones no es posible acumular las reservas de inventario de cuatro años, para luego pretender hacerlas efectivas en un período fiscal determinado. Ha de recalcarse que solo a través del adecuado registro contable podía, la DGT haber verificado la existencia cuantitativa y cualitativa de la reserva cuya deducción se pretendía y con esos insumos determinar su grado de ejecución y controlar la necesidad de ésta en la prestación efectiva del servicio, condiciones imprescindibles para la procedencia de la deducción. Al no haber aportado la actora la prueba y respaldo técnico pertinente que permitiera demostrar lo dicho (ni en aquella ni en esta sede), el rechazo de la deducibilidad de esas partidas resulta conforme a derecho y así debe declararse. Como último aspecto, debemos referirnos a la partida de **reserva para el servicio de deuda** (cancelación de intereses y amortización de deuda) que también rechazó la Administración Tributaria. Como primer motivo, las resoluciones impugnadas señalan que tanto el gasto por intereses como la amortización por deuda ya habían sido contabilizados y deducidos en las declaraciones iniciales, razón por la cual deducirlas nuevamente implicaría una duplicidad que no resulta procedente. Esta situación se constata, en efecto del oficio GAF-194-2010 *(folio* *s 101 al 106 del expediente administrativo No. 4) ,* donde la actora manifiesta que durante esos años el pago de ese servicio se registró en la cuenta de balance de situación, como amortizaciones al pasivo. Asimismo, registraron los intereses de pago de préstamos en el Estado de Resultados. Sin embargo, lo cierto es que en ningún momento se contabilizó la reserva como tal, para permitir el control de ésta contra la información de intereses y amortizaciones. Así, es lo cierto que esos rubros ya fueron deducidos en los períodos fiscales correspondientes, razón por la cual es improcedente crear una reserva en el 2008 para pretender deducirla retroactivamente. Incluso, es cuestionable porque si se pide deducir hasta el 2008, habría que concluir en aquellos períodos anteriores no fue utilizada. A lo anterior debe agregarse no existe respaldo documental que permita controlar sí fue usada, por cuanto monto y si estaba justificada su existencia y finalidad, aspectos indispensables para el examen de pertinencia, utilidad y necesidad de las reservas y fondos en la generación de ingresos gravables y en prestación del servicio y que deben ser corroborados por la DGT antes de proceder con la deducibilidad. En conclusión, se estima que las resoluciones impugnadas sí cuentan con un motivo (fáctico y jurídico) que existía como tal antes de su dictado. Ello por cuanto, no probó la actora que los montos que dedujo en las declaraciones rectificativas de los periodos 2004, 2006 y 2007, así como la del 2008, por concepto de reservas de inversión o fondos de desarrollo (inversión, inventario de seguridad y servicio de deuda) estuvieran registrados y contabilizados contablemente, ni que se hubieran utilizado y que fueran necesarias, útiles y pertinentes para la prestación del servicio y la generación de ingresos gravables. Esa justificación era indispensable para la procedencia de la deducción a efectos de comprobar fehacientemente su existencia, grado de ejecución y utilidad. Siendo que pesa sobre ella la carga de la prueba al tenor de los artículos 145 y 128 inciso d) del CNPT, 1 y 2 de la Ley No. 7722 y el Decreto 28098-H, así como los numerales 8 y 9 de la LISR y 11 de su Reglamento, deberá RECOPE asumir las consecuencias procesales de sus falencias, que se traducen en el rechazo, por improcedentes, de las partidas deducidas por concepto de inversión, inventario de seguridad y amortización del servicio de deuda aplicadas en los períodos 2004, 2005, 2006,2007 y 2008. Por ende, fue legítimo el ajuste efectuado por la Administración Tributaria a la base imponible y del monto del tributo en los siguientes términos: en el período 2004, una diferencia en la base imponible de Ë 31.772.010.000,00 (treinta y un mil setecientos setenta y dos millones diez mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë 8.871.778.937,00 (ocho mil ochocientos setenta y un millones setecientos setenta y ocho mil novecientos treinta y siete colones exactos). En el período 2006 una diferencia en la base imponible de Ë73 .536.560.000 ,00 (setenta y tres mil quinientos treinta y seis millones quinientos sesenta mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë24.997.772 ,00 ( veinticuatro mil novecientos noventa y siete millones setecientos setenta y dos colones exactos). En el período 2007, una diferencia en la base imponible de Ë89.213.020.000 ,00 (ochenta y nueve mil doscientos trece millones veinte mil colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë15.386.514.736 ,00 (quince mil trescientos ochenta y seis millones quinientos catorce mil setecientos treinta y seis colones exactos). En el período 2008, una diferencia en la base imponible de Ë92.908.406.184 ,00 ( noventa y dos mil novecientos ocho millones cuatrocientos seis mil ciento ochenta y cuatro colones exactos) y una diferencia en el impuesto determinado de Ë23.459.351.650 ,00 (veintitrés mil cuatrocientos cincuenta y nueve millones trescientos cincuenta y un mil seiscientos cincuenta colones exactos). En conclusión, la conducta administrativa impugnada se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico y así debe declararse. ***X.-******Sobre la excepción formulada*** *.* La representante del Estado opuso la excepción de falta de derecho, la que debe ser acogida. Conforme a lo expuesto en los Considerandos previos, las acciones emprendidas por el Estado en el ejercicio de las potestades de fiscalización tributaria, que desembocaron en el rechazo de una serie de partidas deducidas por la actora en la declaración rectificativa de los per íodos 2004, 2005, 2006, 2007, presentada en el año 2008 y la determinación de deudas tributarias al establecerse con la acreditación debida irregularidades y desatenciones de deberes fiscales que tuvieron como consecuencia sumas dejadas de ingresar por concepto de impuesto de renta. En rigor, se trata de montos nada despreciables que fueron deducidos sin que se acreditara las condiciones requeridas para esa deducibilidad. La ausencia de justificación y el posterior rechazo de las partidas trae como consecuencia que esos dineros constituyan excedentes netos y formen parte de la base imponible del impuesto sobre la renta, el cual debe pagarse para cumplir con el único fin público que el legislador previó para ellos, esto es, contribuir a mejorar la situación fiscal del país. En todo caso, es de señalar que conforme a las propias manifestaciones de la actora, no tienen inconveniente alguno en pagar el tributo si ese es el procedimiento correcto. Pues este Tribunal, confirma la legitimidad de las interpretaciones y cauce procesal seguido por la Administración y estima que los ajustes realizados son conformes a derecho. Lo anterior supone que no existe mérito para disponer la nulidad de lo actuado y que lo debido es el rechazo de la demanda en todos sus extremos. ***XI.-******Sobre las costas.*** El artículo 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo establece que las costas procesales y personales se imponen al vencido por el solo hecho de serlo. La dispensa de esta condena solo es viable cuando hubiere, a juicio del Tribunal, motivo suficiente para litigar o cuando la sentencia se dicte en virtud de pruebas que desconociera la parte contraria. En la especie, estima el Tribunal que, de alguna manera, RECOPE presenta las declaraciones rectificativas en virtud de la Resolución RRG-8988-2008 de la ARESEP, lo que tiñe de buena fe su actuación Por demás, se trata de un asunto de especial complejidad, todo lo cual nos lleva a aplicar las excepciones que fija la normativa aplicable, quebrar el postulado de condena al vencido y resolver este asunto sin especial condena en costas. **POR TANTO** Se acoge la excepción de falta de derecho formulada por el Estado. En consecuencia, se declara sin lugar la demanda en todos sus extremos. Se resuelve este asunto sin especial condena en costas. **Cynthia Abarca Gómez** **Marianella Álvarez MolinaRodrigo Alberto Campos Hidalgo** ***EXPEDIENTE: 12-000606-1027-CA******PROCESO DE FALLO DIRECTO*** ***ACTORA: REFINADORA COSTARRICENSE DE PETRÓLEO S.A.*** ***DEMANDADO:******EL ESTADO*** **Es copia fiel del original - Tomado del Sistema Costarricense de Información Jurídica el: 23/4/2013 5:36:35 PM**  |

 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | [Ir al inicio de los resultados](http://jurisprudencia.poder-judicial.go.cr/pj/scij/busqueda/jurisprudencia/jur_texto_sentencia.asp?nValor2=543017&nValor1=1&strTipM=T&strDirSel=directo#up) |