Sentencia: 00529 Expediente: 06-000298-0161-CA Fecha: 27/04/2011 Hora: 09:05:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte

Tipo de Sentencia: De Fondo

Redactor: Oscar González Camacho

Clase de Asunto: Proceso especial tributario

Texto de la sentencia

Documentos relacionados: Referencia a otra jurisprudencia

Exp. 06-000298-0161-CA

Res. 000529-F-S1-2011

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José a las nueve horas cinco minutos del veintisiete de abril de dos mil once.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, por GAS NACIONAL ZETA SOCIEDAD ANÓNIMA, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma, Giovanny Pacheco mora, contador público, vecino de Cartago; contra el ESTADO, representado por el procurador Iván Vincenti Rojas. Figuran como apoderados especiales judiciales de la actora, Adrián Torrealba Navas, soltero, José María Oreamuno Linares, Modesto Vargas Castillo. Las personas físicas son mayores de edad, y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.-

Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de setenta y tres millones de colones, a fin de que en sentencia: “1. …se revoque la resolución determinativa número DT10RV-068-03 de las 09:00 horas del 30 de junio del 2003 (y el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo que la confirma, número 286-P-2006 de las 11:30 horas del 29 de junio del 2006), haciendo las siguientes declaraciones: a) Que se revoca totalmente el ajuste por intereses presuntivos originados en cuentas por cobrar a compañías afiliadas. B) Que se revoca parcialmente el ajuste por costo de ventas no justificado, según se expuso en el apartado II de esta demanda. 2. Por conexión, solicito que se ordene al Estado que restituya a mi representada las sumas de ¢40.610.601.60 (sic) en concepto de impuesto sobre la renta del período fiscal 1999 y de ¢6.391.836,34 en concepto de impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, para un total en ambos períodos de ¢47.001.897,94. La restitución deberá adicionarse con los intereses pagados por mi representada a la Hacienda Pública, más los intereses desde la fecha de pago hasta la fecha de la restitución. 3. En caso de que El (sic) Estado se oponga a la presente demanda, solicito se le condene al pago de todas las costas de este proceso.”

2.-

El apoderado estatal contestó negativamente e interpuso las excepciones de falta de derecho y la expresión genérica de “sine actione agit.”

3.-

El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, integrado por la Jueza Sandra Quesada Vargas y los Jueces Eduardo González Segura y Francisco Jiménez Villegas, en voto no. 0084-2009 de las 16 horas 10 minutos del 29 de setiembre de 2009, resolvió: “Se rechaza (sic) las excepciones de falta de legitimación ad causam activa y pasiva, así como la falta de interés actual invocadas por el demandado como parte integral de la locución latina sine actione agit. Se acoge parcialmente la excepción de falta de derecho y en consecuencia, se declara parcialmente con lugar la demanda. Se anula de manera parcial la resolución determinativa No. DT10RV-068-03 de las 09:00 horas del 30 de junio del 2003, únicamente en cuanto al aumento que hace en relación con el impuesto sobre la renta declarado por la actora para el ejercicio económico 1999, debiendo calcularse dicho tributo tomando en cuenta que el costo de ventas no justificado para ese período fiscal corresponde a la suma de trece millones novecientos veintinueve mil quinientos cuarenta y dos colones netos. En lo demás, se declara sin lugar la demanda. Proceda la Administración Tributaria a realizar los cálculos respectivos, y en caso de que se concluya de los mismos la existencia de un saldo a favor de la actora, deberá procederse a su devolución. La suma que se determine por concepto de excedente devengará intereses al tipo legal vigente los cuales correrán a partir de la fecha en que se realizó el pago respectivo a favor del Fisco y hasta su efectiva devolución. Son ambas costas de esta acción a cargo del Estado.”

4.-

Los representantes de ambas partes formulan sendos recursos de casación indicando las razones en que se apoyan para refutar la tesis del Tribunal.

5.-

En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de

ley. Redacta el Magistrado González Camacho

CONSIDERANDO

I.-

La Administración Tributaria le realizó a la empresa Gas Nacional Zeta S.A., una serie de ajustes respecto de su declaración del impuesto sobre la renta (períodos 1999-2000), que abarcaron los rubros de intereses presuntivos originados en cuentas por cobrar a compañías afiliadas o vinculadas, así como en el costo de ventas aplicado. Inconforme, esta presentó el reclamo administrativo correspondiente, rechazado mediante la resolución DT10RV-068-03 de las 9 horas del 30 de junio de 2003 de la Dirección General de Tributación (Administración de Grandes Contribuyentes). Esta fue confirmada por el fallo 286-P-2006 del Tribunal Fiscal Administrativo de las 11 horas 30 minutos del 29 de junio de 2006, motivo por el cual, la contribuyente interpuso este proceso para que ambos actos administrativos sean revocados en cuanto a los ajustes dichos. Solicitó, además, la devolución de ¢47.001.897,94 en concepto del impuesto sobre la renta de los períodos 1999 y 2000, así como los intereses pagados a la Hacienda Pública sobre los cuales pidió se le otorguen los réditos que correspondan, calculados desde la fecha en que fueron pagados hasta su reembolso. Requiere la condenatoria en costas del demandado en caso de que se oponga. La representación estatal se opuso y planteó la defensa de falta de derecho así como la expresión genérica “sine actione agit”. El Tribunal acogió parcialmente la primera, anulando la resolución determinativa, únicamente, en cuanto al aumento realizado en el impuesto sobre la renta como consecuencia del ajuste por el costo de ventas, señalando que el monto no justificado corresponde a ¢13.929.542,00. Dispuso, además, la devolución de cualquier saldo a favor de la actora, más los intereses legales correspondientes. Las restantes pretensiones fueron desestimadas. Las costas fueron impuestas al Estado. Ambas partes acuden ante esta Sala.

Recurso de la Actora

II.-

En su único motivo, endilga un error de derecho en la valoración de la prueba. Señala como mal apreciadas las cinco certificaciones emitidas por el contador público autorizado Alex Rodolfo Barquero Calvo así como el expediente administrativo en el que constan las hojas de trabajo del auditor, las distintas resoluciones dictadas, los contratos de cuenta corriente con otras compañías relacionadas, los cuales estipulaban el no cobro de intereses. Recrimina, las certificaciones acreditan que no existió el pago de ningún tipo de réditos, las cuales constituyen plena prueba, por tratarse de documentos públicos. Lo anterior lo fundamenta en la relación de los artículos 7 y 8 de la Ley de Contadores Públicos de Costa Rica y 370 del Código Procesal Civil. Adicionalmente, cuestiona que la sentencia impugnada no consideró los documentos que constan en el expediente administrativo, lo que genera un quebranto del precepto 330 del Código Procesal Civil, ya que la prueba no fue valorada en su conjunto. Destaca, los elementos que lo integran comprueban que en la revisión efectuada durante la fiscalización no se encontró registro alguno de intereses generados o pagados. Transcribe parte de la sentencia en donde se expone que carece de sentido el cobro de réditos entre empresas vinculadas, ya que el grupo se vería afectado. No obstante, critica, la afirmación de que la certificación de contador público autorizado no demuestra la razón por la que no se generaron intereses, cuando es lo típico de los contratos de cuenta corriente. Arguye, los razonamientos generan una contradicción insalvable, la cual vulnera la sana crítica ordenada por la norma de cita. Este quebranto, agrega, también se produce por cuanto las certificaciones dan fe de los hechos registrados en la contabilidad, pero no de las razones que dieron lugar a esos hechos; sin embargo, estas sí se desprenden del conjunto de la prueba. Arguye, se violentó la regla prevista en el artículo 169 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en lo sucesivo CNPT) al no considerar que las certificaciones aportadas hacían plena prueba para desvirtuar las afirmaciones de la Administración Tributaria. Con base en la anterior corrección del marco fáctico, dice, se infringen los preceptos 1, 5, 7, 10 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), y por derivación, el principio de capacidad económica o contributiva contenido en los artículos 18 (deber de contribuir a los gastos públicos), 33 (principio de igualdad), 40 (principio de no confiscación), 45 (derecho de propiedad) y 50 (cláusula básica del Estado Social de Derecho) de la Constitución Política. El quebranto se produce, en su opinión, por cuanto de mantenerse la presunción implicaría gravar una renta inexistente. Esto, añade, por cuanto no se produjeron utilidades como consecuencia de la utilización del capital por parte de otros cuentacorrentistas, no existiendo el hecho generador de la obligación tributaria. Por último, alega, se conculcó el artículo 10 de la LISR, ya que esta admite prueba en contrario de la presunción de renta por intereses, la cual consta en el expediente.

III.-

La pretensión del actor respecto de la anulación del ajuste por intereses presuntivos fue desestimada por el Tribunal, en esencia, por cuanto se le achaca que no logró demostrar que las operaciones no generaran intereses. En este sentido, se fundamentó el fallo en los argumentos que de seguido se exponen: a) no se desvirtuó la presunción establecida al no demostrar, fehacientemente, que los contratos de cuenta corriente no generaron réditos; b) los contratos no son prueba suficiente, toda vez que la referencia incluida por la parte bien podría facilitar un sistema elusivo; c) la certificación de contador público, si bien es el reflejo de la información contable de la empresa, “nada indica sobre su grado de corrección técnica” y tampoco explica por qué las relaciones establecidas por la actora no generaron intereses; d) la normativa no distingue el supuesto de si las empresas se encuentran o no vinculadas, ante lo cual señala que si bien “carece de sentido el cobrar intereses por operaciones efectuadas entre empresas vinculadas o integrantes de un mismo grupo económico (…), las disposiciones normativas son sumamente claras en cuanto al trato que debe darse en tratándose de contratos que impliquen financiamiento, independientemente de la vinculación existente entre las partes negociales”. En este sentido, conviene señalar que, en la especie no existe discrepancia sobre la existencia de las transacciones ni en cuanto a que estas se dieron entre empresas pertenecientes a un mismo grupo de interés económico. Sobre este punto, puede verse el primer y segundo hecho probado del fallo recurrido. Si bien en sede administrativa los argumentos del recurrente giraron en torno a la ausencia de financiamiento por tratarse de un contrato de cuenta corriente, en el proceso jurisdiccional se dirigieron a demostrar el no pago de intereses, y es sobre este aspecto que se pronunció el Tribunal. En virtud de lo dicho, y a la luz del recurso planteado, es preciso referirse a los artículos 10 de la LISR y 13 de su Reglamento. El primero de ellos dispone: “Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interes no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. / En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. / La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta ley.” Se trata, como se puede observar, de una norma antielusiva, la cual establece como presunción, que toda operación de financiamiento genera intereses o réditos, es decir, que el acreedor obtiene de dicha transacción, un ingreso o renta. Ahora bien, de una lectura literal del primer párrafo de este precepto, se podría inferir que todo contrato de esta naturaleza, si existe documento escrito, devenga un interés en los términos cuantitativos fijados en la norma. Empero, esta interpretación resulta contraria a los principios de realidad económica, renta producto, capacidad económica, así como al resto de la disposición legal, según se explica de seguido. En primer lugar, no puede soslayarse que las distintas cédulas que integran el impuesto sobre la renta recaen sobre manifestaciones de riqueza del sujeto pasivo, lo que implica que estas deben producirse de manera efectiva. No otra cosa se desprende del principio de realidad económica, el cual privilegia la materialidad de las transacciones sobre la forma que estas adoptan. Así, resultaría contradictorio con la finalidad que informa el sistema tributario interpretar que si existe documento escrito, entonces se presume la existencia de intereses. A pesar de la poca claridad de su redacción, la norma fija como tesis de principio que cualquier operación de financiamiento es onerosa y establece una presunción en este sentido, la cual puede ser iuris tantum o iure et de iure, según se den los presupuestos indicados por el precepto. Es para estos efectos que adquiere relevancia la existencia o no de un documento escrito. Así, según el contrato esté formalizado, sería admisible prueba tendiente a desvirtuar la presunción. Véase que el segundo párrafo es el que viene a confirmar esta interpretación, al establecer, no sin cierta contradicción con los principios citados, que “en los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario.” La literalidad de este resulta en un todo coherente con la lectura recién expuesta del primer párrafo. Aunado a lo anterior, la norma reglamentaria, mediante la cual la Administración Tributaria instrumentalizó la LISR, parte de esta interpretación y en forma clara señala: “En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses (…)/ No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito.” Lo anterior, por tratarse de una presunción, tiene el efecto de invertir la carga de la prueba, por lo que, una vez determinado por la Administración Tributaria que existe una operación que puede ser considerada como financiamiento, asume, válidamente, que este generó réditos. Claro está, de acreditarse que la transacción no es de la naturaleza indicada, rige la distribución de la carga probatoria definida en el artículo 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Sobre este particular, véase que el párrafo final del artículo 13 del Reglamento dispone: “Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de la Ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al perceptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales.” Ahora bien, una vez aplicada la presunción, por determinarse que no se han registrado ingresos por intereses, le corresponde al contribuyente acreditar que estos no se produjeron para lo cual debe aportar prueba idónea, incluyendo el documento escrito en el que así se estipule. En el mismo sentido, puede consultarse el voto de esta Sala 1163-F-S1-2009 de las 11 horas 20 minutos del 6 de noviembre de 2009.

IV.-

En la especie, el recurrente cuestiona que sí logró acreditar que las operaciones no generaron réditos, y recrimina que el Tribunal no haya valorado la prueba en forma debida. En este sentido, aduce como mal apreciados los contratos de cuenta corriente que constan en el expediente administrativo y en los que se dispone, expresamente, que las sumas giradas a la contraparte no generaran intereses. Adicionalmente, aporta cinco certificaciones emitidas por contador público autorizado, en las que el profesional señala que las empresas Mecánica Diesel Zeta de Costa Rica S.A., Cilindros para Gas S.A., Zeta Internacional S.A., Tropigas de Costa Rica S.A. y Transportadora Zeta S.A. no muestran registros en que se hayan asentado en sus registros contables, productos o egresos financieros referentes a derechos u obligaciones con la actora en este proceso, y agrega que, en consecuencia, tampoco están consignados en las respectivas declaraciones de renta. Lo anterior lo certifica con base en los estados de resultados y balances generales, el detalle de la composición de las partidas de ingresos financieros y gastos financieros, el detalle de los movimientos de cuentas por cobrar y por pagar entre compañías para determinar la existencia de obligaciones, el registro respectivo en los libros mayores de los movimientos de las cuentas de ingresos financieros, gastos financieros y movimientos de cuentas por cobrar y pagar así como en las declaraciones de renta de cada una de las empresas mencionadas. En criterio de esta Sala, de la conjunción de los anteriores elementos probatorios se logra desvirtuar la presunción establecida en el artículo 10 de la LISR. Esto por cuanto, además de la literalidad de los contratos, en los que se dispone claramente que las partes pactaron, dentro de su ámbito de libre contratación, que las operaciones financieras no generarían intereses, las certificaciones vienen a comprobar que las contabilidades de las otras empresas no registran pago alguno al contribuyente por este concepto. Contrario a lo que señala el Tribunal, estas últimas constituyen prueba idónea que viene a confirmar, desde el plano contable, lo convenido en el acuerdo de voluntades suscrito. Dicho en otras palabras, demuestran que la realidad económica que se desprende de las respectivas contabilidades coincide con la estipulación contractual y con lo alegado por el actor, destruyendo, en consecuencia, la presunción aplicada por la Administración Tributaria. En este punto, es preciso destacar que las certificaciones cuya indebida valoración se reclama constituyen plena prueba, de conformidad con los artículos 7 y 8 de la Ley del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, sobre lo cual este órgano se ha pronunciado en múltiples ocasiones, señalando que dicha condición, como documento público, se circunscribe a la constatación de la existencia de los registros analizados por el contador público y a los actos o hechos realizados o ejecutados por este. En este sentido, pueden consultarse las sentencias 421-2005 de las 9 horas 40 minutos del 20 de junio de 2005, la 532-2007 de las 10 horas 10 minutos del 27 de julio de 2007 y más reciente, la 795-2009 de las 16 horas 15 minutos del 30 de julio de 2009, todas de esta Sala. En el sub examine, los documentos que se analizan dan fe del contenido de los registros que tuvo a su vista el profesional, por lo que se enmarca dentro del presupuesto de hecho al que el ordenamiento le asigna el carácter de plena prueba respecto del hecho de que las empresas mencionadas no han registrado egresos financieros a la contribuyente fiscalizada. Esta conclusión además se ve reforzada por el hecho de que estas conforman, según lo tuvo por demostrado el Tribunal, un grupo de interés económico, lo que constituye un indicio en cuanto al motivo por el cual esas operaciones intra-grupo se efectuaron sin el cobro de intereses. Con base en lo expuesto hasta este punto, y siendo que el fallo impugnado desestimó la acción por considerar insuficiente la prueba aportada, al variarse esta apreciación fáctica, debe modificarse igualmente la apreciación jurídica, toda vez que, ante la ausencia de otros elementos distintos a la presunción que permitan sustentar el incumplimiento de la obligación tributaria, el ajuste carece de justificación en la realidad económica que se comprobó en el proceso. Por lo tanto, lo procedente es acoger el recurso en cuanto a este reparo.

V.-

De conformidad con lo expuesto en los considerandos anteriores, la prueba aportada en la instancia previa logra desvirtuar la presunción de que las operaciones realizadas con las empresas Mecánica Diesel Zeta de Costa Rica S.A., Cilindros para Gas S.A., Zeta Internacional S.A., Tropigas de Costa Rica S.A. y Transportadora Zeta S.A. no generaron intereses. No obstante lo anterior, tanto en el traslado de cargo como en las hojas de trabajo, además de las realizadas con las sociedades mencionadas, se hizo referencia a transacciones de esta naturaleza registradas a nombre de Hidrogas de Guatemala, Arrendadora Terraba S.A., Arrendadora Parismina S.A., Zeta Gas de Panamá. Al no aportarse prueba alguna respecto de las operaciones realizadas con estas últimas, se mantiene la renta presuntiva aplicada en la fase determinativa al contribuyente, por lo que deberá la Administración Tributaria realizar los cálculos correspondientes a efectos de determinar si existió alguna diferencia entre lo declarado y el resultado de este ajuste de acuerdo a los parámetros recién indicados.

Recurso del Estado

VI.-

En su único reparo, reclama, se reconoce que el inventario inicial y final declarado por la actora para el período fiscal 1999 no debían comprender unos cheques para pagos a proveedores (mercancía en tránsito). Aclara, no se opone al reconocimiento del rubro de compras realizadas a la empresa Tropigas S.A. por ¢78.619.504,00 como parte del costo de ventas. Endilga un error de derecho en la valoración de la prueba pericial, la cual supone una infracción a las reglas de la sana crítica, y de los artículos 103 inciso b) y 128 inciso a) del CNPT, 7 y 8 inciso a) de la LISR y 21 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria. Lo anterior, manifiesta, al otorgarle pleno valor probatorio al peritaje rendido por el señor Guillermo Briceño Rodríguez, a pesar de que no puede considerarse que este confirme la tesis de la contraparte. Destaca, con base en esta probanza el Tribunal admitió que las sumas de ¢3.200.000,00 y ¢40.000.000,00 habían sido mal consignadas en la cuenta contable “mercancías en tránsito”, que erróneamente formaba parte del inventario inicial y final para el período fiscal 1999. Expone una serie de yerros que restringen la credibilidad del peritaje, las cuales fueron alegadas previo al dictado de la sentencia sin ser atendidas. Indica, el informe pericial es omiso en cuanto a cuál fue la documentación analizada y evacuada para su elaboración, lo que es importante debido a que existe contradicción entre los montos de los cheques que supuestamente se giraron pero que no conformaban el inventario y los que consideró el profesional designado como aptos para ser incluidos en el costo de venta. Agrega, tampoco se refiere a la importancia de las fechas en que se debitaron los cheques lo que, en su opinión, abona a la falta de acreditación de la metodología seguida. Adicionalmente, señala, se limita a hacer referencias, en forma escueta, entre la declaración jurada, las cifras del auditor y los datos de la empresa luego del traslado de cargos, mencionando el monto de cada partida. Si bien se reconoce la existencia de una mala praxis contable en cuanto al registro de los cheques, dice, se desconoce el tratamiento que se le dio a nivel de la contabilidad luego de que estos fueron cambiados. Recrimina, también, que no se aporta la documentación de soporte necesaria que fundamente los resultados obtenidos. Esta omisión, afirma, es indispensable para la correcta valoración de la prueba. Cita en su apoyo lo dispuesto en el artículo 28 de la Circular 65-2006 “Reforma Reglamento para Regular la Función de los Ejecutores y Peritos en el Poder Judicial”, y hace referencia a criterios de esta Sala en cuanto a que las certificaciones de contadores públicos no dan fe por sí mismas de la veracidad del argumento de quien las utiliza, por lo que deben cumplir con ciertos requisitos formales, como el mencionado. Considera que lo anterior es extensivo a los informes periciales. Formula las siguientes interrogantes contra las conclusiones de la pericia: ¿cómo se acredita que los cheques no se configuraron en combustible efectivamente adquirido a RECOPE por la actora?; ¿cuál es la importancia de las fechas en que se ejecutaron estas órdenes incondicionales de pago, que según otro profesional contable, si fueron cobrados en el mes de enero de 2000? Cuestiona, además, que se omita referencia a cómo la actora modificó su contabilidad interna para poner a derecho este supuesto error contable. Esto genera, en su criterio, que se desaplique el inciso b) del artículo 103 del CNPT, que obliga a la Administración Tributaria a basar su proceso de fiscalización en las declaraciones de la contribuyente. Destaca que si se alega que la declaración del contribuyente es incorrecta por un error de contabilidad, no basta indicar el supuesto yerro, sino que se debe acreditar que se atendió el deber de subsanar, contablemente, la omisión u operación mal registrada. En su opinión, de la prueba analizada no puede concluirse que los cheques girados a favor de RECOPE no hayan constituido un componente del inventario inicial o final, pues no se acredita que efectivamente se hayan confeccionado como previsiones para pago a proveedores. Incluso, agrega, hay motivos para considerar que la contribuyente ya contaba con el producto. Recrimina al Tribunal no referirse a la trascendencia de que los cheques se hicieron efectivos en el mes de enero de 2000, o la falta de coincidencia entre la información brindada al momento de presentar la demanda y la contenida en la pericia. Por ello, afirma, “no puede menos que acusarse la indebida trascendencia que se otorga a una pericial judicial, en contra de todos los argumentos no confrontados y que se habían ofrecido oportunamente para desvirtuar tal supuesto carácter probatorio definitivo”, quebrantándose la sana crítica. Lo anterior, agrega, conlleva la falta de aplicación del inciso a) del artículo 128 del CNPT, según el cual se dispone la obligación del contribuyente de llevar los libros de contabilidad de manera ordenada. Considera que la sentencia se convierte, de manera impropia, en un mecanismo de subsanación que se debió dar en sede administrativa, oportunidad que fue desaprovechada por la actora. Acusa el quebranto de los artículos 7 y 8 inciso a) de la LISR, ya que no hay demostración de que los cheques no hayan sido realmente un componente que deba ser estimado como inventario, en lugar de una mera previsión de gastos eventuales y futuros. Indica, la estimación administrativa se realizó de manera correcta, ya que no hubo prueba en sede administrativa que acredite de modo fehaciente que el costo real de ventas fuera incorrectamente determinado por la auditoría. Se refiere al precepto 21 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria referido a la contabilidad como medio de prueba, y aduce: “Preocupa esta (sic) Representación, que en vía judicial se haya avalado lo que se consideró un “error en la contabilidad”, aún más, preocupa que dicho error haya sido corregido en vía judiciales (sic) basados únicamente en el criterio de un perito judicial, criterio que al mismo tiempo se encuentra sustentado en una contabilidad defectuosa, lo cual es contrario al artículo 21 supra indicado, norma que, en definitiva, se quebranta por falta de aplicación, dado que se le está confiriendo efecto exculpatorio o eximente de la obligación tributaria a una circunstancia –contabilidad defectuosa- en contra precisamente de lo que quiere evitar esta última norma.”

VII.-

En lo que es objeto del recurso, la prueba pericial ordenada por el despacho, realizada por el profesional Briceño Rodríguez, establece, por un lado, que resulta indebido de acuerdo a la técnica contable, registrar como parte del inventario cheques girados para compras futuras; y por el otro, que en el caso de la empresa actora, “dentro de los inventarios iniciales y finales del periodo fiscal 1999, se encuentran incluidos cheques para pagos a proveedores que no deben formar parte del costo de ventas por la suma de ¢3.200.000.00 y ¢40.000.000.00 respectivamente.” Ahora bien, las críticas dirigidas por el recurrente contra la pericia, y en ese tanto, contra la valoración realizada por el Tribunal, pueden ser subsumidas en dos ejes principales. Uno, referido a las formalidades que debe cumplir el peritaje y el segundo, sobre aspectos que no fueron analizados en el informe, así como eventuales inconsistencias. En relación con el primero, el casacionista destaca que no se indica cuál fue la información que consideró el profesional para sustentar sus conclusiones, además de no aportar la documentación de soporte necesaria, apoyándose en lo dispuesto por el artículo 28 del Reglamento para Regular la Función de los Ejecutores y Peritos en el Poder Judicial. Dicha norma dispone, en lo que interesa, que “el informe que rinda el perito debe contemplar, como mínimo, el objeto sobre el que versa el peritaje, los antecedentes del caso, la metodología empleada y las conclusiones. Además deberá anexar toda la documentación de soporte que considere necesaria.” El anterior precepto establece los lineamientos generales que deben cumplir los profesionales designados por un despacho para emitir su experticia sobre un punto en discusión dentro del proceso, sin embargo, su desatención no implica, en forma automática, que los juzgadores no puedan considerarla al momento de resolver, siempre y cuando, les merezca credibilidad con base en las particularidades del caso y el resto del acervo probatorio. Es importante destacar, tal y como se indicó en la sentencia de esta Cámara no. 107 de las 14 horas 30 minutos del 10 de julio de 1992, que el juzgador ejerce “una necesaria acción contralora sobre la experticia, en aras de su eficacia probatoria”, siendo este quien, en última instancia, determina las conclusiones fácticas que se pueden derivar del peritaje. No obstante lo anterior, es opinión de esta Sala que las omisiones apuntadas por el recurrente, tal como este lo alega, le restan credibilidad a lo expuesto en el peritaje, específicamente, en cuanto a los montos a modificar en el cálculo del inventario inicial y final. Cabe aclarar que no se cuestiona el criterio técnico referido a la improcedencia de registrar, como parte del inventario en tránsito, cheques girados para futuras compras, aspecto para el que resulta innecesario aportar documentación de soporte por tratarse de una opinión experta. Pero lo mismo no puede ser dicho de la cuantificación del ajuste propuesto por el perito. Si bien afirma que en el inventario inicial y final están incluidos cheques por la suma de ¢3.200.000,00 y ¢40.000.000,00, respectivamente, no se especifica con base en qué documentación determinó esos montos. Tampoco explica la forma en que arribó a las sumas indicadas, sino que se limita a enunciarlas. Todo lo anterior impide que, a partir de dicha prueba, se pueda acreditar que al costo de ventas declarado deba incrementarse en la suma de ¢43.200.000,00 como lo dispuso el Tribunal. Las conclusiones de un peritaje, en tanto auxilian al juez aportándole conocimientos específicos y técnicos de los cuales carece, no sustituyen la valoración y decisión que este debe adoptar, por lo que el profesional debe suministrar los elementos objetivos que sustentan su criterio, a efectos de que tanto las partes como el propio juzgador puedan solicitar la aclaraciones que consideren oportunas u ofrecer contraprueba, de forma que en última instancia, puedan valorar el grado de convicción que corresponde asignarle. No resulta factible fundamentar una sentencia estimatoria sobre la base de una pericia que omita justificar el sustento de las conclusiones a que se arribó, máxime cuando su contenido rebasa la mera opinión teórica para fijar una cuantificación, la cual debe provenir de los registros contables de la contribuyente. Resulta importante señalar que el resto de la prueba que consta en el expediente no permite suplir dicha falencia, en la medida en que el único elemento probatorio vinculado con este punto específico es la certificación de contador público autorizado en la que se detallan una serie de cheques que fueron emitidos por la empresa actora. Si bien con esta se logra acreditar la existencia de los cinco cheques allí identificados, cada uno por ¢9.500.000,00, para un total de ¢47.500.000,00, así como las fechas en que fueron emitidos (31 de diciembre de 1999) y canjeados (7, 10, 13 y 14 de enero de 2000), resulta insuficiente. En primer lugar, por cuanto la suma total de los títulos valores no coincide con la señalada por el señor Briceño en su dictamen. Tampoco indica cuáles de ellos fueron registrados en el inventario inicial y cuáles en el final, a pesar de que el informe afirma errores de registro en ambos. Aunado a lo anterior, el alegato central de la actora gira en torno a que, si bien se confeccionaban y firmaban los cheques, los pedidos aún no habían sido realizados; empero, ni la pericia ni el resto del acervo probatorio, permiten determinar la certeza de esta afirmación. Por ello, se discrepa de la valoración del Tribunal, el cual le otorgó pleno valor probatorio a la pericia sin abundar en el análisis de las particularidades recién indicadas que se derivan de una apreciación integral del acervo probatorio, limitándose a manifestar que esta no había sido desvirtuada. Empero, tal y como se ha indicado en el presente caso, el dictamen rendido no es suficiente para sustentar el dicho de la actora en lo que es objeto del recurso y desacreditar la fiscalización realizada por la Administración Tributaria. Todo lo anterior implica que el cargo deba ser acogido.

VIII.-

Corolario. En virtud de lo expuesto en los anteriores considerandos, lo procedente es acoger ambos recursos, casando la sentencia recurrida en cuanto anuló parcialmente el acto impugnado y dispuso que el costo de ventas no justificado correspondía a la suma de ¢13.929.542,00 y acogió la defensa de falta de derecho respecto al ajuste por renta presuntiva –intereses-. En consecuencia, al fallar por el fondo, se debe admitir esa excepción en cuanto a la pretensión referida al error de registro en las cuentas de inventario que incidió en el cálculo del costo de ventas y acoger, parcialmente, la pretensión anulatoria relativa al ajuste por renta presuntiva en cuanto a las operaciones realizadas con las empresas Mecánica Diesel Zeta de Costa Rica S.A., Cilindros para Gas S.A., Zeta Internacional S.A., Tropigas de Costa Rica S.A. y Transportadora Zeta S.A.

POR TANTO:

Se acogen ambos recursos. Se casa la sentencia del Tribunal solo en cuanto 1) anuló parcialmente el acto impugnado, ordenando que el costo de ventas no justificado correspondía a la suma de ¢13.929.542,00 y 2) acogió la defensa de falta de derecho respecto al ajuste por renta presuntiva. Fallando por el fondo, en relación al primero, se admite la defensa de falta de derecho, y se rechaza la pretensión de la empresa actora referida al error de registro en las cuentas de inventario por la suma de ¢43.200.000,00. Se declara parcialmente con lugar la pretensión anulatoria sobre el segundo en cuanto a las operaciones realizadas con las empresas Mecánica Diesel Zeta de Costa Rica S.A., Cilindros para Gas S.A., Zeta Internacional S.A., Tropigas de Costa Rica S.A. y Transportadora Zeta S.A. Proceda la Administración Tributaria a realizar el cálculo correspondiente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho Carmenmaría Escoto Fernández

DCASTROA

Teléfonos: (506) 2295-3658 o 2295-3659, correo electrónico sala\_primera@poder-judicial.go.cr