

Sala Primera de la Corte

Resolución N° 00750 - 2022

Fecha de la Resolución: 29 de Marzo del 2022 a las 10:30

Expediente: 16-012356-1027-CA

Redactado por: Iris Rocío Rojas Morales

Analizado por: SALA PRIMERA

Texto de la Resolución



Exp. 16-012356-1027-CA

Res. N° 000750-F-S1-2022

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas treinta minutos del veintinueve de marzo de dos mil veintidos .

Proceso de conocimiento interpuesto por **BRITISH AMERICAN TOBACCO CENTRAL AMERICA S.A (BATCA CR)**, representada por el señor Franklin Murillo López, contra **EL ESTADO**, representado por la Procuradora María del Rocío Solano Raabe. Interviene como apoderado especial judicial de la parte actora, el Licenciado José María Oreamuno Linares. Se conoce el recurso de casación interpuesto por la parte actora en contra de la resolución nro. 55-2018-I de las 14 horas con 30 minutos del día 04 de junio del año 2018, dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda;

Redacta la magistrada Rojas Morales

CONSIDERANDO

I.- British American Tobacco Central America S.A. interpuso proceso de conocimiento en contra del Estado, ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, con la finalidad de que se declare lo siguiente: "Solicito que se declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico y en consecuencia se anulen: a. Los ajustes propuestos a la declaración de impuesto sobre la renta (a las utilidades) del período fiscal 2009 contenidas en el traslado de observaciones y cargos número 2752000033124 y los ajustes propuestos a las declaraciones de impuesto sobre remesas al exterior por los períodos fiscales que van de enero del 2009 a diciembre del 2009 contenidas en el traslado de observaciones y cargos número 2752000033142, así como la multa o sanción propuesta en el "traslado de cargos por infracción por falta de ingresos por omisión o inexactitud" número 1931000315921, todos esos traslados emitidos por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes. b. Las determinaciones tributarias a los impuestos períodos dichos, practicadas mediante resolución número DT10R-036-13 de las 15:20 horas del 19 de abril del 2013, así como la imposición de la sanción o multa mediante resolución sancionatoria número Infrac.D10R-037-13 de las 15:00 horas del 19 de abril del 2013, todas ellas emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. c. La confirmación de dichas determinaciones tributarias a los impuestos y períodos dichos, practicada mediante la resolución de las 15:42 horas del 7 de mayo del 2014, número TFA-260-2014 de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, así como la confirmación de la multa mediante fallo del Tribunal Fiscal Administrativo número TFA-640-2014 de las 8:00 horas del 15 de octubre del 2014. d. La resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número 376-2014 de las 1420 horas del 21 de julio del 2014 y la resolución o fallo del mismo Tribunal No. 690-2014 de las 8:00 horas del 5 de noviembre del 2014, ambas respondiendo a sendas solicitudes de aclaración y adición y revisión de fallos mencionados en la literal anterior. e. Las resoluciones liquidadoras números SFGCN-AL-164-14 del 3 de setiembre del 2014, SFGCN-AL-169-14 del 9 de setiembre del 2015 y SFGCN-AL-186-14 del 19 de setiembre del 2014 que liquidan el fallo de las 15:42 horas del 7 de mayo del 2014 número TFA-260-2014 de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo. 2. Solicito que se ordene al Estado que restituya a mi representada las sumas que en concepto tanto de impuestos como de intereses y sanciones hubiera ingresado a la Hacienda Pública como consecuencia de las determinaciones que se mencionan en el numeral anterior. La restitución deberá adicionarse con los correspondientes intereses desde la fecha de pago hasta la fecha de la restitución. 3. Y solicito que, en caso de que el Estado se oponga a la presente demanda, se le condene al pago de todas las costas de este proceso.". Por su parte, el demandado contestó de forma negativa la demanda, y en términos generales, opuso la excepción de falta de derecho y falta de interés actual. El Tribunal integrado por los jueces Claudia Bolaños Salazar, Amy Miranda Alvarado y Carlos Espinoza Salas, mediante resolución Nro. 55-2018-I de las 14 horas con 30 minutos del día

04 de junio del año 2018, rechazaron la excepción de falta de interés actual, acogieron la excepción de falta de derecho, y, en consecuencia, fallaron sin lugar la demanda. En cuanto a las costas, condenaron a la parte actora al pago de ambas. Inconforme, la parte actora formuló recurso de casación, el cual fue admitido por esta Sala. –

II.- El casacionista argumenta como **único** motivo procesal, vicio de incongruencia, y, falta de motivación. Señala, desde la demanda se presentó el dictamen del señor Federico Torrealba, el cual establecía que la cláusula 5.2 es típica de un contrato de suministro y no de asesoramiento. Sin embargo, agrega, esa argumentación no está analizada en la sentencia impugnada, lo que afecta su derecho de defensa. –

III.- En cuanto a los reproches sustantivos, alude a 3 agravios. El **primero** de ellos, explica, indebida valoración probatoria. Indica, los elementos probatorios mal apreciados, son: contrato mercantil de suministro de cigarrillos (páginas 601 a 605 del expediente administrativo), facturas de venta para la importación (páginas 795 a 815 del expediente administrativo), notas suscritas y recibidas por la Administración Tributaria el 15 de marzo de 2012 y 17 de abril del 2012. Estima, con la anterior prueba, se lograba demostrar la naturaleza del contrato de suministro y no de asesoramiento. Señala además, la sentencia tiene por probado (hechos 11 y 16), que las transacciones entre TISA (Tabacalera Istmeña S.A.) y BATCA CR, fueron para la compraventa, o bien importación de mercancías en el contexto de un contrato de suministro, a pesar de que, implícitamente se tuvo por probado que el contrato fue de asesoramiento, y no exista ningún hecho probado en ese sentido. Recalca, con esa indebida apreciación de la prueba, se violentó los numerales 64, 65 y 82 del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA), el artículo 330 del Código Procesal Civil (CPC) y el 98 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, los cuales señalan el deber de valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, y de forma conjunta. Considerar que existe un contrato de asesoramiento sin demostración alguna, o bien, cual es el uso inapropiado de ese contrato de suministro, violenta el número 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT). Agrega, para desconocer un contrato por el uso de negocios jurídicos atípicos, provistos de simulación o fraude de ley, con la finalidad de evitar la incidencia de una norma tributaria positiva, o para encajar en un régimen fiscal más favorable, o bien, obtener alguna ventaja fiscal, solamente es posible ante la ausencia absoluta de causa en el negocio, simulación o fraude de ley, lo cual, a su criterio, no sucedió en el presente caso. Adiciona, con la demanda aportaron un dictamen elaborado por un experto jurídico en contratos, quien analizó el contrato entre TISA y BATCA CR, llegando a la conclusión de que el contrato pactado, reúne las características típicas de un contrato de suministro y no las de un contrato de asesoramiento. Advierte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contiene una definición expresa de “asesoramiento técnico, financiero o de otra índole”, y en ausencia de esa definición legal, el Reglamento a la ley del impuesto sobre la renta, en su numeral 12, inciso j, establece que, asesoramiento técnico o financiero, será aquel dictamen, consejo o recomendación especializadas, prestada por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado, lo que no enmarca en el tema juzgado. Añade, la diferencia entre el precio FAUCA y el precio de la factura emitida por TISA, corresponde a los costos en que incurre TISA, tales como investigación y desarrollo de productos, logística internacional, diseño internacional de campañas promocionales, análisis de laboratorio de materiales y productos terminados, es decir, no son dictámenes, consejos o recomendaciones especializadas. Considera, la actividad de TISA es la entrega oportuna de mercadería a BATCA, en cumplimiento de sus funciones típicas como distribuidor regional. Apunta, el destinatario de esas actividades pueden ser también otras entidades que no son BATCA CR. Además, el Tribunal no desarrolló las actividades que realiza TISA por separado, indicando individualmente cuál corresponde a asesoramiento y cuál no. Lo anterior, informa, trasgrede el numeral 59 de la ley del impuesto sobre la renta, así como el 12 inciso j) del Reglamento a dicha ley. **Segundo** motivo sustantivo, igualmente señala indebida valoración probatoria. Recalca, el estudio de precios de transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2009, elaborado por British American Tobacco Central America S.A., y la testigo perito Hilda Jenny de Jesús Morón Montoya, fueron mal valorados. Agrega, el problema consiste en que, la sentencia consideró que el precio pagado de BATCA CR a TISA por los productos, existe una retribución de un servicio de asesoramiento, cuando en realidad no la hay. Adiciona, no existe un monto adicional en el precio por servicios de asesoramiento, ya que, en el estudio de precios de transferencia, se demostró que los precios pagados se encuentran dentro del rango de precios usuales entre partes independientes. Si el precio pagado por la mercadería queda dentro de los márgenes de mercado -señala-, entonces queda descartada la tesis de un monto adicional en el precio que remunere los servicios de asesoramiento. Aduce, si la Administración Tributaria sospechaba que el precio de la mercadería pagada por la empresa suministrada a la empresa suministradora, encubría un pago dirigido a retribuir servicios de asesoramiento, debió contrastar el precio contractual con el precio de mercado de la misma mercadería, y en el mismo segmento de la distribución internacional. Suma, la Administración Tributaria se conformó en comparar el precio contractual con el precio histórico que el suministrador – comercializador internacional pagaba al fabricante – maquilador. Estima, el hecho de que un comerciante compre a un precio determinado y revenda a un precio mayor, hace referencia a la esencia misma del comercio, y de ningún modo se puede inferir que el comerciante esté prestándole a su comprador algún servicio adicional. En síntesis, alega, no se comprobó la existencia de servicios de asesoramiento, tampoco la cuantía de esos supuestos servicios, por lo que no existe base imponible sobre la cual calcular el impuesto sobre remesas al exterior. Todo lo anterior, menciona, trasgrede el numeral 58 de la ley de impuesto sobre la renta. Como **tercer** motivo, expone, violación directa de los artículos 55 inciso h) y 59 inciso j) de la ley del impuesto sobre la renta, así como el numeral 12, inciso j) del reglamento de dicha ley. Señala, en las normas transcritas, la expresión “de otra índole”, se refiere al objeto al cual califica, sin embargo, el “asesoramiento de otra índole”, es el que no es administrativo, ni técnico ni financiero, sino de otra naturaleza, pero sin dejar de ser asesoramiento. Señala, el artículo 6 del CNPT prohíbe incluir dentro “de otra índole”, servicios que no fueran de asesoramiento. A su criterio, conforme antecedentes administrativos, no existe asesoramiento cuando el contrato es una prestación de servicios y cuando una de las partes se obliga a realizar una obra o a entregar un producto apoyada en los conocimientos usuales de su profesión. Enfatiza, las actividades de TISA -procede a describirlas-, no caben dentro del concepto de “asesoramiento”, sino, son directrices que BATCA CR debe cumplir. Finaliza solicitando se señale una audiencia oral para sustentar su recurso. –

IV.- En lo de interés, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda señaló lo siguiente: “*Primero, es claro que la firma TISA ejerce una función medular en el éxito de comercialización de la firma contribuyente de los cigarrillos que importa, lo cual es reconocido de forma reiterada por parte de BATCA CR ante los requerimientos de información de la Administración Tributaria, para*

cuya ilustración se transcribieron líneas atrás las tareas que informa la contribuyente realiza la firma TISA con dicho objetivo, lo que se denota de una simple lectura es sumamente amplia, tal y como lo explica la misma contribuyente al señalar que realiza estudios de mercado, campañas de venta, estudios de calidad del producto y estrategias comerciales, entre otros, tareas que considera indispensables para su actividad comercial ya que incluso, si TISA no lo hiciera, implicaría un aumento en sus propios costos de producción. Segundo. Los documentos FAUCA y las facturas CIF denotan una diferencia significativa de precios que la contribuyente justifica a partir del valor agregado que la firma TISA provee para la comercialización de cigarrillos, que, además, estima indispensable para el éxito comercial y a su vez, afirma que deben ser recuperados en los costos de la empresa la cual debe resarcirse a través de los precios de venta. Lo paradójico es que en sede judicial pretende dejar sin efecto lo declarado en sede administrativa a partir de argumentaciones que no tienen la virtud de revertir lo indicado, desconociendo que la asesoría contemplada para efectos tributarios no se le limita a la financiera o administrativa, sino que puede ser de otra índole, como la comercial que ha señalado la Administración Tributaria al amparo del valor agregado que la firma actora aduce pagarle a TISA que es esencial para el éxito de su actividad comercial. Es por ello, que estima esta Cámara de Jueces es congruente con la información suministrada por la contribuyente el estudio que en fecha 23 de mayo del 2012 realiza la Administración Tributaria en el cual con detalle determina la variación entre la factura comercial TISA y el FAUCA, tomando en cuenta fecha, número y montos registrados, todo ello, producto de la asesoría estratégica a la gestión y el desarrollo estratégico regional centroamericano recibido por parte de TISA respecto al correspondiente impuesto a la remesa al exterior, para el período fiscal 2009, obteniendo una variación al comparar ambos valores. (...) La Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley número 7092, del 2 de abril de 1988, en el título IV denominado "Del impuesto sobre las remesas al exterior", establece en el artículo 52 como objeto del impuesto toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior, precisando el artículo 53 que el hecho generador se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. El numeral 55 del mismo cuerpo normativo respecto a los casos especiales de rentas de fuente costarricense lo siguiente: "Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense:(...) h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país." Este numeral, debe leerse en armonía con aquellos que refieren a actividades de asesoramiento que pueden ser deducidos de la renta bruta, incluyendo entre ellos el artículo 8 inciso k) de la misma ley, a los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares. Para el análisis de cada caso concreto, debemos acudir a la definición de asesoramiento que realiza el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo número 18445 del 9 de setiembre de 1988 que precisa en su artículo 12, respecto a los costos y gastos deducibles, que las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades. Recuérdese que, en sede administrativa, la parte actora manifestó que el valor agregado de TISA era fundamental para el éxito de la actividad a la cual se dedica BATCA CR. (...) ...al verificarse por parte de la Dirección de Grandes Contribuyentes que BATCA CR no cumplió con su obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto de remesas al exterior en los términos señalados líneas atrás, al realizar los pagos de las facturas generadas por la firma TISA, producto de la asesoría técnica que ésta le brinda, lo correcto era realizar el ajuste correspondiente como en efecto se hizo, siendo dicha decisión administrativa avalada por el Tribunal Fiscal Administrativo y ahora también por este Tribunal. Efectivamente, no existe ningún vicio en el motivo y contenido en las resoluciones, por cuanto se encuentran dictadas con base en la información documental que obra en el expediente y demuestra la existencia de asesoría técnica como valor agregado por parte de TISA, por lo que no se violenta en ninguna medida el principio de realidad económica ni las pautas interpretativas de las normas tributarias a la luz del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...) La Auditoría Fiscal pregunta al contribuyente las razones por las cuales existe una diferencia entre el precio que se señala en el formulario aduanero único centroamericano (FAUCA) y las facturas de la firma TISA, siendo claro que, a partir del giro principal de la contribuyente, que es según su dicho, la importación y comercialización de cigarrillos, amén de indicar que TISA incorpora un valor agregado al producto en razón de su asesoría técnica, en razón que brinda el soporte estratégico a la gestión y al desarrollo estratégico regional que estima son necesarias para el éxito de la distribución y venta de los cigarrillos en Costa Rica, no cabe duda que los actos administrativos objeto de revisión, se encuentran conformes con el ordenamiento jurídico, al ser la empresa TISA quien brinda lineamientos y asesoría especializada en la materia. Es en virtud de la prueba allegada a los autos y las propias aclaraciones que en sede administrativa efectúa la contribuyente, que no cabe duda que sí existió una prestación de servicios de asesoría técnica que versa en estrategias de mercado y otros que merecen ser gravados con el impuesto de remesas al exterior."—

V.- Esta Sala concuerda con el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, en cuanto a que, la parte accionante intentó en vía judicial, y también lo hace en este estadio procesal, dejar sin efecto las declaraciones emitidas en vía administrativa ante la Administración Tributaria, ante la cual señaló que el valor agregado que la firma actora cancela a TISA para el éxito de su actividad comercial, responde a recomendaciones y estrategias de índole comercial, control de marcas, calidad y colocación de productos, entre otros (véase los folios 348 a 354, 773, 779, y 782 del expediente administrativo). Concretamente, el actor indicó a la Administración Tributaria que, el valor agregado por TISA, es muy importante para asegurar el éxito de la gestión de distribución y venta de su representada, esto mediante la instrucción que le brinda TISA como proveedores para el despacho de los productos en el país. Enfatizaron, esas labores que realiza TISA son de muy alto nivel de sofisticación y análisis en cuanto a la información y procesos del negocio, por lo que estratégicamente, BITCA CR se limita a la ejecución y recomendaciones que le brinda TISA. Agregó, al ser BITCA CR una entidad distribuidora, se limita hacer llegar los cigarrillos a los puntos de venta y ejecutar las campañas promocionales que fueron desarrolladas por TISA. A criterio de esta Sala, el recurrente no puede ahora ir en contra de sus actos propios emitidos con anterioridad, frente la Administración Tributaria cuando se le otorgó audiencia, con ocasión de determinar la veracidad de las declaraciones del contribuyente. En tesis de principio, esas declaraciones son producidas bajo la

buena voluntad del contribuyente, sin embargo, la Administración Tributaria interviene únicamente cuando existen errores, omisiones, irregularidades, incompleteces, etc. Entonces, en el ejercicio de esa protestad, la Administración le hace una prevención administrativa -sustentada toda la investigación-, y el accionante contestó. Ahora, el casacionista lo que pretende con su recurso, es volver contra un acto propio y anterior, lo cual resulta inviable, ya que justamente esa información que brindó ante la Administración Tributaria, es la que dio sustento al acto administrativo combatido, y esa afirmación dada por el mismo contribuyente, por lo que la conclusión a la que llegó la Administración no puede ser errada. Véase que al contribuyente se le dio la oportunidad de referirse al tema en dos oportunidades, luego de los requerimientos hechos por la Administración Tributaria. Contestó y fue escuchado, y bajo esa circunstancia la Administración determinó conforme a sus libres manifestaciones y la buena fe que debe imperar en el sistema tributario. El artículo 18 de la Constitución Política establece la obligación de las cargas públicas como una obligación constitucional. Nuestro sistema tributario parte de la declaración emitida por el contribuyente, y no es sino hasta que se presume algún tipo de irregularidad, que la Administración Tributaria interviene, otorgando audiencia para determinar la verdad real del caso concreto. Como deber formal del contribuyente, se parte de la buena fe para suministrar la información como lo hizo BITCA CR, por lo que la Administración Tributaria la valoró y tuvo claro lo manifestado. Ahora, como se verá, todos los alegatos del recurso se dirigen a combatir la conclusión a la que llegó la Administración Tributaria, pero no combate la sentencia en cuanto a la libre manifestación realizada por BITCA CR al momento de su fiscalización. El casacionista desvía sus agravios sin impugnar ese extremo de la sentencia que justificó en hecho probado y es de total importancia para la resolución de este asunto. -

VI.- Como se indicó, el casacionista lejos de combatir el fundamento principal del fallo, alega como **único** motivo procesal incongruencia, y falta de motivación, señalando que los juzgadores no se refirieron el Dictamen elaborado por el señor Federico Torrealba, quien desarrollaba la distinción entre contrato de suministro y contrato de asesoramiento, respecto a la cláusula 5.2 del Contrato suscrito entre BATCA CR y Tabacalera Istmeña S.A. (TISA). Sin embargo, esta Cámara observa que la sentencia impugnada en realidad lo que indicó es que, en este caso existe un contrato mercantil de suministro de cigarrillos. Señalan los jueces, la Administración Tributaria estimó que la cláusula 5.2 permite a TISA realizar todo tipo de gestiones que sirvan de ayuda a BATCA S.A. para obtener sus ganancias. Expresamente señalaron los juzgadores: *"Nótese que la firma actora aporta el contrato mercantil de suministro de cigarrillos, celebrado entre BATCA y TISA, en fecha 27 de junio del 2001, en el cual se establecen los términos del suministro periódico de cigarrillos y precios. En el contrato mercantil de suministro de cigarrillos, celebrado entre las firmas British American Tobacco Central America S.A. en condición de entidad suministrada y Tabacalera Istmeña S.A., asumiendo la condición de entidad suministrante, acuerdan en la cláusula 5.2. lo siguiente: "OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD SUMINISTRANTE:(...) b) A apoyar a la entidad suministrada en todas aquellas labores que convenga realizar en conjunto para el mejor éxito del objeto de este contrato y para todos aquellos actos, contratos, gestiones y solicitudes que haya que efectuar o realizar, en entidades públicas o privadas, para la importación, venta o comercialización en cualquier forma de los productos...". Nótese que el contrato no se encuentra ni desnaturalizado ni desvirtuado o ampliado por el ánimo de la Administración Tributaria, sino que incluso su clausulado contempla la posibilidad de la firma TISA de realizar labores de apoyo con todas las labores que convenga para el éxito del contrato, siendo sumamente amplias las facultades de acción, de toda suerte que lejos de desvirtuarse el contrato de suministro o modificarlo, se nota que se complementa con la posibilidad de prestar servicios si así se requiere para el éxito del negocio. Desde esta perspectiva, no se estiman las asesorías prestadas por TISA a favor de BATCA CR como tareas "accidentales" o "accesorias" como afirma la accionante, ya que su línea argumentativa en sede administrativa fue insistente y congruente en la prueba en acreditar, que el valor agregado de asesoría es medular para el éxito de su actividad comercial, por lo que no es ni accidental ni accesoria la asesoría técnica prestada en calidad de valor agregado como afirma ahora en sede judicial. En consecuencia, no se ha desvirtuado el contrato de suministro, por el contrario, la lectura realizada por la Administración Tributaria es armónica con la prueba traída al proceso y respeta en un todo lo manifestado por la firma contribuyente, siendo su consecuencia lógica la existencia del hecho generador de la obligación tributaria."* El concepto de asesoría -señala el Tribunal-, proviene de la propia declaración del contribuyente en vía administrativa, al indicar que, el valor agregado de las consultorías, fue esencial para el éxito de su actividad comercial. Entonces, no lleva razón el recurrente al señalar que su prueba fue descartada, todo lo contrario, la sentencia rebatida indicó que, arribaron a la resolución del caso, conforme a la prueba aportada por la misma parte actora. Por lo anterior, se rechaza el agravio. -

VII.- Ahora, sobre las violaciones sustantivas, indica el recurrente, indebida valoración probatoria. Señaló, el contrato mercantil de suministro de cigarrillos, las facturas de venta de importación, y las notas suscritas y recibidas por la Administración Tributaria, fueron erróneamente valorados. Consideró, con esa prueba, se lograba demostrar la existencia de un contrato de suministro y no un contrato de asesoramiento como erróneamente lo señala el Tribunal. Citó, para desconocer esa figura contractual, debió existir al menos fraude de ley con la finalidad de evitar la aplicación de normas tributarias para encajar en un régimen fiscal más favorable, o bien, obtener alguna ventaja fiscal. Se insiste, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, lejos de desfigurar el contrato de suministro entre BATCA CR y TISA, sostuvo con fundamento en las manifestaciones del contribuyente, que efectivamente el contrato celebrado entre ambas partes, era la existencia de un contrato de asesoramiento. Señala la sentencia, lo que analizó la Auditoría Fiscal, fue la existencia entre la diferencia del precio que señala el formulario aduanero único centroamericano (FAUCA), y las facturas de la firma TISA, siendo que, según el mismo dicho del contribuyente, TISA incorpora un valor agregado al producto en razón de asesorías técnicas, al brindar soportes estratégicos a la gestión y desarrollo para la distribución y venta de cigarrillos en nuestro país. El recurrente agregó también que, la Ley del impuesto sobre la renta, no contiene la definición de "asesoramiento técnico, financiero o de otra índole", por lo que en ausencia de ley, se remite al reglamento de dicha norma, el cual, en su numeral 12 inciso j), establece que ese tipo de asesoramiento, será aquel dictamen, consejo o recomendación especializada y prestada por escrito, sobre el estudio pormenorizado de una situación o problema, para orientar la acción o un proceder determinado, lo cual, estima, no se cumple en este supuesto. También alegó, la diferencia entre los precios FAUCA y el precio de la factura emitida por TISA, corresponde a costos en que incurre TISA en investigación y desarrollo de productos, logística internacional, diseño de campañas promocionales, análisis de laboratorio, en otras palabras, estima, no con dictámenes, consejos o recomendaciones. Por su parte, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, indicó en su sentencia lo siguiente: *"Continuando con el concepto de asesoría, tenemos que el reglamento al referirse a las actividades que nos ocupan en*

este asunto, indica el inciso j) lo siguiente: "Para efectos de lo que estipula el artículo 8º, inciso k) de la Ley, se entiende como asesoramiento técnico o financiero, todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado". Tenemos entonces que por normas legales y reglamentarias del derecho doméstico se encuentra establecida la obligación de pago de impuestos por remesas al exterior, de suerte que, incurriendo la parte contribuyente en el presupuesto fáctico del hecho generador, el Estado, por voluntad del legislador, se encuentra obligado a realizar los ajustes tributarios cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria no ha cumplido con sus deberes formales y materiales. La parte actora invoca la aplicación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Dicho convenio fue aprobado mediante Ley Nº 8888 de fecha 3 de noviembre del 2010 y dispuso en su artículo 28, respecto a su entrada en vigor, que operará cuando ambos países hayan cumplido con los procedimientos legales internos y se hayan efectuado las respectivas notificaciones. Asimismo, señala que sus disposiciones surtirán efecto respecto de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio, exigibles a partir del 1 de enero del año siguiente al de la entrada en vigor del Convenio. El Gobierno de Costa Rica fue el último en cumplir con los procedimientos legales internos, y realizó la debida notificación al Gobierno español en el mes de diciembre de 2010, disponiéndose la vigencia a partir del día 1 de enero del 2011, por lo que tenemos que el Convenio no es aplicable a la Administración Tributaria durante el período fiscal analizado. Pero más allá de ese detalle, lo cierto es que el artículo invocado por la accionante para estimar que la asesoría brindada por la firma TISA a la contribuyente se encuentra calificada fuera de dichos términos es incorrecta, tal y como explicamos a continuación. La norma que señala la firma actora es aplicable y por ende fija el norte en la interpretación de qué debe entenderse por asesoría está dispuesta en aparte VI), en el cual "se entiende por asesoramiento técnico financiero o administrativo el derivado de un contrato en el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares de índole técnico financiero o administrativo, a la otra parte que puede utilizarlos por su cuenta y sin que el cedente intervenga en el uso que el cesionario haga de los conocimientos o experiencias cedidos y sin garantizar el resultado. El asesoramiento técnico financiero o administrativo no comprende los contratos de prestación de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte" (El texto resaltado no corresponde al original). Nótese que la excepción que realiza la norma, se refiere a asesoramiento financiero o administrativo, únicamente, no de otra naturaleza. Ahora bien, la firma actora en sede administrativa sostuvo que el asesoramiento prestado se refería a estrategias de índole comercial, control de marcas, calidad y colocación de productos, por lo que no podemos encasillarlas como una "obra", sobre todo, cuando de una lectura integral del texto normativo de estudio, tenemos que la aclaración al convenio hecha en el aparte VI) recién transcrito, se encuentra dentro de la regulación de cánones referidos a propiedad intelectual, de suerte que la lectura sesgada y aislada del supuesto que nos ocupa que realiza la parte accionante no es de recibo. Además, nótese que se refiere únicamente a asesoramiento técnico financiero o administrativo, excluyendo los de otra índole, condición que sí contempla el derecho interno y que es armónico con el asesoramiento de estrategia comercial que brinda TISA a BATCA CR. Para mayor abundamiento, véase que el capítulo de cánones de donde pertenece el apartado citado por la accionante, dispone lo siguiente: "1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante, dichos cánones podrán también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente del otro Estado Contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones pagados. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites. 3. El término "cánones" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o el derecho a uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como el asesoramiento técnico financiero o administrativo." En conclusión, el concepto de asesoramiento administrativo, financiero o de otra índole se encuentra regulado en el derecho interno, no siendo oponible en este caso a la Administración Tributaria aquél dispuesto en el convenio de cita, por no encontrarse dentro del supuesto fáctico que nos ocupa, ya que dista de elementos propios del derecho de propiedad intelectual, así como de una obra como tal, las funciones de asesoría técnica comercial en desarrollo estratégico brindado por la firma TISA a favor de BATCA CR en calidad de valor agregado a un producto, amén de haberse suscrito dicho instrumento internacional en fecha posterior al año de fiscalización que nos ocupa". Como se logra observar, los juzgadores sí analizan el numeral 12 inciso j) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, junto al título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos 2, 8, 52, 53 y 55, así como del numeral 28 del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Convenio aprobado mediante Ley Nro. 8888). Concluyen los juzgadores que, efectivamente la labor hecha por TISA, encaja en el asesoramiento técnico financiero o administrativo derivado de un contrato en el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares de índoles técnico financiero o administrativo a la otra parte, y lo anterior con sustento en sus propias afirmaciones no quiebra el fallo. El recurrente únicamente muestra su inconformidad, en cuanto a la valoración del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, omitiendo objetar la demás normativa en la que se sustentó el Tribunal para desestimar la demanda, principalmente el Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Luego, indicó el casacionista, el estudio de precios de transferencia elaborado por el testigo perito, Hilda Jenny de Jesús Morón Montoya, fue mal valorado. Agregó, según ese informe, no existió retribución por servicio de asesoramiento, ya que no existió un suplemento adicional en el precio. Sobre esta prueba, la sentencia expresamente señaló: "En cuanto al tema de las posibles utilidades de la empresa TISA en el precio, debemos advertir que no es de relevancia para el objeto de la fijación tributaria por remesas al exterior ese dato, por cuanto es el precio pagado por BATCA CR como valor agregado a los cigarrillos tal cual informó, la razón económica que asiste a la Administración para la fijación del impuesto por remesas al exterior, no así, el desglose de los elementos que lo componen. En ese

tanto, es obvio que no se han infringido las reglas unívocas de la ciencia y la técnica, máxime cuando la propia perito de parte traída al proceso, la señora Hilda Jenny de Jesús Morón Montoya, consultora de Deloitte Asesores y consultores en el Departamento de Precios de Transferencia, economista, quien es ofrecida para que dictamine sobre el cumplimiento del principio de plena competencia sobre la operación de compra de cigarros de la actora a Tabacalera Istmeña, S.A. durante el año 2009, declaró que en el caso concreto de Tabacalera Istmeña S.A. y BATCA CR para el año 2009, los precios convenidos se encuentran dentro de los precios del mercado. Razón de más, para rechazar los argumentos de la accionante con relación a la definición de los precios utilizados para la fijación del adeudo tributario, por cuanto la perito concluyó su deposición afirmando que en uso de la técnica concluye que los precios fijados en el año 2009 entre dichas empresas se encuentran dentro del rango del mercado, por lo que el ajuste de precios es innecesario y está de más, por cuanto se realiza si hay perjuicio fiscal, precisando que el margen bruto de BATCA está por encima del rango, lo que beneficia a la administración fiscal. Ergo, el asesoramiento brindado por TISA a favor de BATCA CR no fue mal valorado por la Administración Tributaria como aduce la firma actora, ya que tuvo por acreditado a partir de la prueba documental que obra en el expediente administrativo la prestación del servicio de asesoría técnica, la cual incluye las aclaraciones vertidas por la contribuyente, para tener por configurado el hecho generador tributario de remesas al exterior, así como su cuantía, al no ser cuestionado por la Administración el precio fijado entre las parte". Se insiste, lejos de lograr revertir lo dicho en vía administrativa, el casacionista pretendió con esa prueba pericial, intentar demostrar la inexistencia del pago por asesoramiento por parte de BATCA CR a TISA, y el Tribunal sustentó para esta Sala de manera adecuada su decisión. La parte actora exige al Tribunal que establezca que, si sospechaba que el precio pagado a la empresa suministradora, encubría algún pago por asesoramiento, debió constatar ese precio contractual con los precios de mercado, reproche que no es de recibo. Como bien lo indicó la sentencia rebatida, resultaba innecesario que la Administración Tributaria se desgastara en realizar cualquier tipo de estudio para determinar el precio pagado por BATCA CR a TISA por el valor agregado en función del asesoramiento, cuando a su criterio, con la información que se encontraba en el expediente, incluyendo a la declaración expresa del contribuyente, tenía suficientes medios para demostrar las circunstancias tributarias investigadas. Como se logra observar, el casacionista concentró su recurso al argumento de que el contrato celebrado entre BATCA CR y TISA, es un contrato de suministro y no de asesoramiento, sin embargo, para esta Sala, el recurrente omitió presentar reproches en torno a las manifestaciones del Tribunal que le hicieron llegar a esa conclusión, es decir, no combatió la totalidad de la sentencia. El reproche debe ser rechazado. –

VIII.- Por último, el casacionista solicita la celebración de una audiencia oral para sustentar su recurso de casación, no obstante, tomando en consideración los temas en discusión, no se aprecia que dicho trámite sea pertinente, ya que el fundamento del recurso se expresó al momento de interponerse. Por estos motivos, no se considera necesaria la realización de dicha etapa procesal. Así las cosas, dado que el Código de rito dispone que el señalamiento para audiencia oral es facultativo para el órgano que conoce del recurso de casación, se rechaza la solicitud por innecesaria. –

IX- En mérito de lo expuesto, se procede a rechazar el recurso con sus costas a cargo del promovente (mandato 150 inciso 3) del CPCA). –

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso planteado. Son las costas a cargo del promovente.

Luis Guillermo Rivas Loaiciga

Rocío Rojas Morales

Jessica Alejandra Jiménez Ramírez

Damaris Vargas Vásquez

Ana Isabel Vargas Vargas

Documento Firmado Digitalmente

-- Código verificador --

□□□□□□□□□□□□□□□□

1KX3JBVU5A061

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

