

## Sala Primera de la Corte

Resolución Nº 02387 - 2019

**Fecha de la Resolución:** 05 de Setiembre del 2019

**Expediente:** 16-011305-1027-CA

**Redactado por:** Luis Guillermo Rivas Loáiciga

**Clase de Asunto:** Proceso de conocimiento

**Analizado por:** SALA PRIMERA

## Texto de la Resolución



**Exp. 16-011305-1027-CA**

**Res. 002387-F-S1-2019**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las quince horas treinta minutos del cinco de setiembre de dos mil diecinueve.

En el proceso de conocimiento contencioso administrativo y civil de Hacienda, establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, por **IRR LOGISTICS SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula jurídica número 3-101-406800, representada por Javier Reyna Dobles, empresario, cédula de identidad número 01-0568-0729, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma; contra el **ESTADO**, representado por la procuradora María del Rocío Solano Raabe, abogada, cédula de identidad número 09-0087-0665. La apoderada especial judicial de la primera formula recurso de casación contra la sentencia no. 015-2017, de 15 horas 15 minutos del 21 de febrero de 2017, de la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda.

**Redacta el magistrado Rivas Loáiciga**

### CONSIDERANDO

I.- De conformidad con los hechos probados, avalados por los litigantes, se tiene que mediante oficio no. 1972000123247 del 20 de febrero de 2012, dictado por la Administración Tributaria de Heredia (en adelante ATH o Administración), se le comunicó a IRR Logistics Sociedad Anónima (en lo sucesivo IRR S.A.) el inicio de actuación fiscalizadora en su contra, referida a la prestación de servicios de transporte de carga. En acto no. 1981000625317 del 23 de mayo de 2012, la ATH le requirió a dicha compañía acreditar cómo fueron invertidos los dineros provenientes de un grupo de acreedores e indicar si existían políticas de liquidaciones laborales o pagos de cesantía periódicos. Mediante el acto donde se concluyó la actuación fiscalizadora no. 5452000119474 del 5 de junio de 2012 de la Administración, se consignó, existían cuotas tributarias no auto liquidadas por IRR S.A., en el impuesto sobre la renta del año fiscal 2010 por una suma de ¢35.102.502,00. Debido a lo cual se le propuso regularizara su situación, a lo que mostró su desacuerdo y no lo hizo. En traslado de cargos y observaciones no. 2752000033264 del 6 de junio de 2012 de la ATH, se puso en conocimiento de la mencionada empresa, como resultado de la determinación practicada, se había establecido una carga impositiva a su cargo, cuya base imponible era de ¢117.008.341,00, por lo que existía una diferencia del impuesto determinado por una cantidad de ¢35.102.502,00, brindándosele un plazo de 30 días hábiles para ejercer el correspondiente reclamo administrativo. IRR S.A. lo hizo efectivo el 18 de julio de 2012. Mediante resolución no. SF-DT-04-R-041-13 de 12 horas del 7 de mayo de 2013, emitida por la Administración se dispuso declarar sin lugar tal impugnación, de forma que determinó un aumento en el impuesto sobre la renta de ¢35.102.502,00, más ¢8.424.840,00 por concepto de réditos, calculados a dicha data. Tal acto se le notificó a IRR S.A. el 17 de mayo de 2013. La compañía formuló recurso de revocatoria contra dicha resolución. En acto no. SF-AUDT-04-R-113-2014 de 12 horas del 25 de noviembre de 2014, la ATH la rechazó y confirmó la suma adeudada y expresó, el rubro atinente a intereses a esa fecha correspondía a ¢12.062.615,93, el cual se le notificó a IRR S.A. el 2 de diciembre de 2014. El 14 de enero de 2015, la empresa apeló dicha resolución. La cual fue rechazada mediante fallo no. TFA-165-2016 de 9 horas del 26 de abril de 2016 del Tribunal Fiscal Administrativo(TFA). En resolución liquidadora no.SF-LDT-04-R-005-16 de 12 horas 2 minutos del 30 de junio de 2016 de la ATH, se dispuso, estando firme el acto no. TFA-165-2016, así como las resoluciones números SF-DT-04-R041-13 de 12 horas del 7 de mayo de 2013, SF-AUDT-04-R-113-2014 de 12 horas del 25 de noviembre de 2014, en las cuales se confirmó el traslado de cargos no. 2752000033264, comunicó a la compañía, la deuda tributaria del impuesto sobre la renta del período fiscal 2010 ascendía a ¢35.105.502,00, mas réditos por el monto de ¢13.183.293,00 al primero de julio de 2016, para un total de ¢48.288.795,00. IRR S.A. interpuso demanda contra el Estado. En aquella pidió se declarara: la nulidad absoluta de la resolución no. 156-2016 de 9 horas del 26 de abril de 2016, del TFA, donde se confirmó el acto de la

Administración Tributaria de Heredia no. SF-AUD-04-R-113-2014 de 12 horas del 25 de noviembre de 2014, correspondiente al procedimiento determinativo del impuesto sobre la renta, seguido en su contra en el período fiscal 2010, así como todas sus actuaciones conexas; de la resolución liquidadora no. SF-LDT-04-R005-16 de 12 horas 2 minutos del 30 de junio de 2016, en la cual se liquidó el fallo del TFA no. TFA-156-2016. Asimismo, solicitó el reintegro de todo monto desembolsado por ella, como consecuencia de la firmeza y liquidación de la citada determinación impositiva, más los correspondientes intereses a la fecha de su efectiva devolución. Igualmente, se condenara al demandado al pago de ambas costas. La representación estatal contestó negativamente y opuso la excepción de falta de derecho. El Tribunal acogió tal defensa, declaró sin lugar en todos sus extremos la demanda, con las costas a cargo de la actora vencida. Inconforme la actora interpone recurso de casación donde desarrolla un agravio adjetivo y cuatro de fondo.

#### **Recurso de casación por razones procesales**

**II.- Único:** acusa falta de: motivación; determinación clara y precisa de los hechos tenidos por comprobados; y congruencia, con quebranto de los artículos 137, inciso c) y d) del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA) y 155 del Código Procesal Civil (CPC). Tal vulneración arguye, se produce al resolver sobre el rechazo de gasto a título del pago de cesantía a uno de sus trabajadores. Refiere, en el hecho probado 1. se acreditó la relación laboral y salarios percibidos por el señor Javier Reyna Dobles de abril a setiembre de 2010, pero luego, la desconoció en la parte considerativa de la sentencia, pues, indicó, no demostró ella cuáles eran los salarios de los últimos seis meses. Debido a esa contradicción, apunta, se le rechazó el gasto a título de cesantía en la cual incurrió. Así, estima se produjo la falta de motivación que alega por ser evidente la contradicción y conculcación a reglas elementales de la lógica, que impide mantener el análisis fáctico y jurídico del fallo. Agrega, en el hecho demostrado 3. se dijo, la relación laboral terminó por causas desconocidas el 30 de setiembre de 2010. Sin embargo, en la situación fáctica no probada 2. señaló, se echaba de menos la ruptura laboral existente entre don Javier Reyna y ella, el 30 de setiembre de 2010. Así, insiste, es evidente la falta de fundamentación y congruencia en las que incurrieron los jueces. Además aduce, los juzgadores cometen esos mismos yerros en lo tocante al rechazo del gasto por robo del combustible que sufrió. Manifiesta, en el hecho probado 2. se señaló, había sido víctima de robos de combustible -diesel-, desde junio de 2008, según denuncia penal tramitada en el expediente no. 08-001292-063-PR-2. No obstante, refuta, posteriormente en las situaciones fácticas no comprobadas, propiamente en la 6. consignó, la empresa hubiera realmente experimentado sustracciones de diesel en el año 2008, debidamente certificadas por autoridad competente. Tal contradicción, afirma, pone en evidencia la falta de motivación de lo fallado. Alega, los requisitos del precepto 155 del CPC deben estar presentes en toda sentencia, de lo contrario se genera ausencia de fundamentación y congruencia. Expone, la situación fáctica es la que conduce a la aplicación del ordenamiento jurídico, y por ende, de su consecuencia jurídica. Examen que reclama se echa de menos, en razón del evidente divorcio entre los hechos probados y las consideraciones de fondo. Lo expuesto, manifiesta, lleva a que el fallo contenga una determinación confusa e imprecisa de los hechos acreditados por el Tribunal. En su apoyo cita un extracto de una sentencia de esta Sala donde se resolvió sobre la falta de motivación.

**III.-** Sobre la falta de fundamentación este Órgano decisor ha expresado: *“La falta de motivación, como agravio susceptible de ser revisado mediante el recurso extraordinario de casación en los términos del canon 137 inciso d) del Código Procesal Contencioso Administrativo, no debe entenderse como un mecanismo para cuestionar los fundamentos jurídicos de la sentencia, como erróneamente lo hace el recurrente. La causal en comentario surge cuando la motivación del fallo es omisa, ya sea porque esta se encuentra totalmente ausente, o bien, por cuanto el desarrollo (contenido en la misma) resulta en extremo confuso o contradictorio, de forma tal que se impida tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron en la decisión adoptada en la parte dispositiva de la sentencia, lo que vulneraría los derechos procesales de las partes, en particular, del debido proceso. No. 126 de 15 horas 40 minutos del 5 de febrero de 2009”*. Sentencia no. 509 de las 11 horas del 30 de abril de 2010. Además, en cuanto a la incongruencia ha dispuesto: *“...se produce cuando existe una evidente contradicción entre las pretensiones de los litigantes y lo resuelto en la parte dispositiva de la sentencia; no entre las consideraciones de la sentencia y lo resuelto en la parte dispositiva... La incongruencia como causal de casación, entonces, ocurre cuando el juzgador al proveer, decide sobre cuestiones no pedidas (extra petita), o sobre más de lo pedido (ultra petita), u omite la decisión en todo o en parte, acerca de las pretensiones o de las excepciones. Para determinar la existencia de este vicio como causal de casación ha de confrontarse, necesariamente, la parte resolutive de la sentencia con las pretensiones aducidas en la demanda y en las demás oportunidades que la ley contempla, o las excepciones propuestas por el demandado, a fin de determinar si en realidad existe entre estos dos extremos evidente desajuste de aquella frente a estas. ...”*. Fallo no. 1579 de las 9 horas 10 minutos del 18 de noviembre de 2013.

**IV.-** Es claro, en lo que concierne a los errores procesales acusados, la impugnante no lleva razón, esta Cámara estima, no hay falta de fundamentación del fallo. Los jueces, en el considerando IV de su sentencia, al resolver sobre el fondo del asunto, ofrecen las bases fácticas y de derecho que tomaron de sustento para declarar sin lugar la demanda de la accionante. Ello, sin que esta Sala entre al examen de su pertinencia o no, lo cual se hará más adelante al conocer los reparos sustanciales. Nótese, efectúa un análisis, estableciendo de forma concreta el por qué de la inexistencia del daño moral subjetivo, como las razones que tuvo para no acoger el pedido de nulidad de la resolución determinativa no. SR-AUD-04-R-113-2014 de 12 horas del 25 de noviembre de 2014.

**V.-** En lo concerniente a la incongruencia, el actor en esencia pretendió: se anulara el acto no. 156-2016 de 9 horas del 26 de abril de 2016, del TFA, donde se confirmó el acto de la Administración Tributaria de Heredia no. SF-AUD-04-R-113-2014 de 12 horas del 25 de noviembre de 2014, así como todas sus actuaciones conexas. También pidió el reintegro de todo monto pagado por ella, debido a la firmeza y liquidación de la determinación impositiva, más los correspondientes intereses a la fecha de su efectiva devolución. Por su lado, el Tribunal acogió la defensa de falta de derecho opuesta por el Estado, declaró sin lugar en todos sus extremos la demanda y condenó a la vencida al pago de ambas costas. Según se aprecia no se dejó de resolver sobre lo propuesto y debatido, solo que se falló contra sus intereses, lo cual no comporta el vicio de falta de congruencia. Asimismo, de la expresado en su inconformidad se denota, más bien de estar frente algún tipo de yerro sería uno sustancial, dado que lo reprochado está referido a un supuesto error de hecho, -indebida apreciación de la prueba-, lo cual reitera en sus agravios de fondo de modo que se abordarán al entrar a su conocimiento. De ahí, los reproches han de ser desestimados al no producirse los errores procesales aducidos. Lo expuesto, sin prejuzgar sobre el fondo del asunto lo cual como se indicó se analizará en los siguientes considerandos.

## Recurso de casación por razones de fondo

**VI.- Primero:** acusa indebida valoración probatoria y contradicción entre los hechos probados e indemostrados [incisos a) y b) del cardinal 138 del CPCA]. Acusa vulnerados los cánones 316 y 330 del CPC, 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CT), así como el 8, inciso r) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR). Explica, el gasto asociado a pérdida por robo de combustible fue denegado, primordialmente porque los jueces echaron de menos se acreditara formalmente el delito y consecuente daño. Además, dado que para los juzgadores el registro de dicho gasto debió reportarse en el 2008 cuando se había suscitado el robo, y no en un período fiscal siguiente, como lo hiciera ella en el 2010. Reprocha lo dispuesto, dado que, dice aportó probanza fehaciente, a saber, el expediente judicial, donde se consignó, aunque se archivó la causa penal al no poderse individualizar la conducta delictiva, se dejó constancia de la existencia del delito, así como la víctima. Dicho elemento de convicción, señala, no se cuestionó en cuanto a su autenticidad y contenido. Igualmente, argumenta, hasta el 2008, se percató de la sustracción del diesel y a finales de 2009 se archivó la causa penal, con lo que en su opinión, hasta en ese momento se materializó el costo sufrido por ella, por lo cual lo declaró hasta el 2010, pues la data coincidió con el ejercicio de este último año fiscal. Aduce, indebida apreciación probatoria del expediente no. 08-001292-063-PE-2, -folios 27 a 105 del expediente administrativo-; reporte de hallazgos correspondientes a la investigación del Organismo de Investigación Judicial, -folios 54 a 61 del expediente administrativo-; informe de la compañía Creatica para demostrar la metodología usada para el control del combustible y auditoraje relativo a hallazgos y cuantificación de la sustracción del diesel, -folios 62 a 65 del expediente administrativo-; y la gestión del archivo por parte de la Fiscalía del Primer Circuito Judicial de la Zona Atlántica, -hecho probado 2-. Aduce, su acción de registrar el gasto hasta en el 2010, resulta consecuente con la prueba documental aportada y armoniza con la regulación tributaria aplicable, dado que solo al tenerse certeza de la pérdida experimentada, resulta admisible el registro de tal gasto. Agrega, así se desprende del inciso r) del artículo 8 ibídem, el cual no impone que el gasto se reporte en el año fiscal cuando ocurra el daño, si no que lo sujeta a demostración. Lo cual, en su criterio, denota la indebida interpretación normativa en la que incurre el Tribunal. Arguye, no solo presentó el expediente judicial respectivo, si no también un informe de auditoría donde se certificaba el menoscabo, como su cuantificación, probanza de la cual los jueces no pueden apartarse, sin al menos ingresar a valorarla. Califica de mero formalismo de los juzgadores el echar de menos la certificación de la autoridad competente, referida al robo, sin describir a cuál se refiere, con lo que considera, se aparta del principio de realidad económica (preceptos 8 y 12 del CT). Insiste, de igual modo se vulnera el inciso r) del cardinal 8 de la LISR, al exigírsele haber tenido que registrar el gasto en el año 2008. Lo anterior, apunta, sin reparar, en ese año desconocía estaba siendo objeto del mencionado robo y por eso no podía registrarlo ya que no tenía certeza de que no podría recuperarlo. Invoca como preterido el informe de hallazgos del OIJ, con fundamento en la información del mes de junio de 2008, donde logró identificar 49 boletas de combustible, regresadas por el servicentro al no contar con su registro en la base de datos, para un total de 12.777 litros o ¢7.947.294,00. Esto, indica, se acredita también mediante el auditoraje de información física, folio 62 del expediente administrativo, donde se desprende la sustracción fue parte del riesgo en la operación de la empresa y lo valoró en la suma de ¢45.597.475,06, que registró como gasto. Adiciona, la causa se archivó ya que no se logró individualizar a quien cometió el delito de consumo con lo regulado en el canon 298 del Código Procesal Penal. Dicha normativa, expresa, parte de la premisa de que ocurrieron los hechos, la sustracción- y que existió una víctima, -ella-. El Tribunal, objeta, no lo apreció así debido a su incorrecta valoración de las probanzas, por eso, indica, se desprende hubo delito, sufrió un menoscabo, por lo que es erróneo lo resuelto por los jueces. El archivo de la causa, reprocha, no debe confundirse con la inexistencia del ilícito, porque lo que no pudo comprobarse fue, quien cometió el delito. Tampoco, dice, puede pretenderse lo registrara en el 2008, porque no conocía de su existencia. **Segundo:** insiste en el quebranto de la norma 8 de la LISR, pues permite al contribuyente deducir un gasto hasta cuando resulta evidente el agotamiento de todas las gestiones legales para su recuperación. Acota, así lo hizo ella, sin afectación al fisco, según se acredita mediante la prueba aportada. Ese gasto, indica, tenía relación directa con su giro económico, por lo cual resulta pertinente su deducción. Increpa, el Tribunal dispusiera, no se logró acreditar el robo en realidad se produjera, insiste, sin que dijera cuál autoridad debía certificar la existencia de dicha sustracción. En su opinión, eso lo probó con la presentación del expediente judicial. La disposición de cita, argumenta, estipula, son deducibles las pérdidas por robo debidamente demostradas, lo cual considera, se cumplió en el subexamine. Agrega, el error del Tribunal se produce dado que impone un requisito que no está regulado en la estipulación de cita. Asimismo, recrimina, tampoco motiva lo resuelto, ya que no indica, cuál es la autoridad competente para emitir la certificación. Por otro lado, reprocha: *“Si el Tribunal lo que pretendía era hacer referencia al artículo 12 inciso m) del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según el cual las pérdidas por robo se deben demostrar mediante certificación por autoridad competente de la Dirección General de Tributación, lo cierto es que en el caso concreto, no lo cita en el fallo y mi representada, por encima de la forma, acreditó sin temor a equívocos, que el robo se dio, el daño se causó y la autoridad competente, sea el Ministerio Público así lo determinó”*. En consecuencia, acusa conculcados los artículos 8 y 12 de la LISR, ya que disponen deben superarse los formalismos con el propósito de conocer la realidad subyacente. Sobre el particular, cita un fallo del Tribunal Contencioso Administrativo. Afirma, es un hecho cierto, acudió ante la autoridad competente, a saber, el Ministerio Público, con lo que estima, cumplió el requisito dispuesto en el precepto 8, inciso r) ibid.

**VII.-** El primero y segundo de los agravios se conocerán en conjunto ya que ambos aluden a la sustracción de combustible. En lo que a este reproche se refiere, es menester transcribir, en lo de interés, lo dispuesto por los juzgadores sobre el particular: *“En lo que atañe al mencionado rubro por concepto de robo de combustible que pretendía la empresa actora le fuera rebajado del monto del impuesto sobre la renta para el año 2010, debe indicarse como primer aspecto, que la denuncia formulada en sede penal por tales sustracciones, fue presentada ante la Fiscalía correspondiente, el día 18 de agosto del año 2008, asignándosele el expediente número 08-001292-063-PE, razón por la cual se deduce mediante un básico razonamiento lógico, que los hechos que dieron origen a la misma acontecieron antes de su interposición. Por ende al tratarse de hechos ocurridos con anterioridad al cierre del período fiscal 2008, correspondía su contemplación dentro de la declaración respectiva correspondiente a ese mismo período fiscal 2008, no resultando procedente su posposición sin razón alguna para ello, haciéndola, luego valer en la declaración correspondiente al año 2010, pues resulta claro que tal pérdida económica, en caso de haber fehacientemente acontecido, implicó que la actora no percibiera los ingresos resultantes del aprovechamiento de ese combustible durante el ejercicio económico fiscal del año 2008, careciendo de sentido que pretendiera que le fuera reconocido como una pérdida para el año 2010, es decir, 2 años*

después de efectuada la sustracción, aspecto que en todo caso tampoco justifica; salvedad hecha, claro está, de que la empresa accionante, demostrara ante este Tribunal que los ingresos derivados del aprovechamiento que hubiera podido generarle ese combustible en el año 2008, en caso de no haber sido sustraído, le produjera una retribución económica diferida en el tiempo, que estaría percibiendo como un ingreso efectivo en el año 2010, por razones propias de la actividad comercial respectiva; pero sin embargo, nada de ello alegó ni demostró ante esta instancia judicial, la petente. Adicionalmente, el numeral 8 inciso r) de la ley de repetida cita, (LISR) establece como requisito para que la administración tributaria proceda a deducir del monto del impuesto sobre la renta los rubros correspondientes a robos de diesel sufridos por la contribuyente, que la existencia de tales sustracciones está certificada por parte de autoridad competente, aspecto con el cual no cumplió la parte actora, quien se limitó a aportar a los autos copia de un proceso penal infructuoso y no la certificación respectiva por parte de una autoridad competente para ello, que acreditara efectivamente el acaecimiento del robo de diesel, ni mucho menos logró demostrar que tal sustracción en realidad se diera, carga probatoria que sobre ella recae al tenor del numeral 317 del Código Procesal Civil, por dispensa del numeral 220 del código de rito que rige esta jurisdicción”.

**VIII.-** En esencia la casacionista dirige su embate en dos sentidos, primero, en cuanto a que el Tribunal desdeñó la deducibilidad del gasto referido al robo por combustible, ya que estimaron, no se acreditó el delito, ni el menoscabo asociado a aquel. Segundo, por la alegada indebida exégesis del inciso r del artículo 8 de la LISR, en lo tocante a que contrario a lo resuelto, no exige, el gasto se reporte en el período fiscal cuando ocurrió el detrimento. Así, arguye, no puede exigírsele efectuara el registro en el año 2008, ya que desconocía era objeto del robo del combustible en aquel entonces. Aunado a ello, acusa la preterición de ciertas probanzas, a saber, informe de hallazgos del OIJ y auditoraje de información física. Además, señaló, la causa por robo se archivó debido a que no se logró individualizar a quien cometió el delito, de conformidad con lo dispuesto en el canon 298 del CPP. Norma que en su opinión, parte de la premisa de la existencia de los hechos y de que hubo una víctima (ella). Aduce quebrantado el artículo 8 de la LISR, dado que apunta, faculta al contribuyente a deducir un gasto hasta que se agoten las gestiones legales para su recuperación. Ahora bien, pese a que llevara razón en lo concerniente a que no era necesario dedujera lo pertinente a la sustracción de combustible en el año fiscal 2008, aún así no habría casación útil, por las razones que de seguido se expondrán. Según lo hace patente la propia recurrente, los jueces rechazaron la deducción por el supuesto robo de combustible debido a que estimaron, no fue probado por la actora. De modo preciso, el Tribunal señaló, se omitió la correspondiente certificación expedida por la autoridad correspondiente. Pese a que los juzgadores en su apoyo únicamente citaron el precepto 8, inciso r) de la LISR, resulta indudable, como lo hace notar la casacionista, la regulación 12, apartado m) del Reglamento a dicha Ley RLISR, dispone también sobre tal probanza, al estipular pueden ser deducidos de la renta: *“Las pérdidas por... delitos en perjuicio del declarante, a que alude el artículo 8º, inciso r) de la Ley, siempre que el hecho se demuestre mediante documento certificado por autoridad competente, a criterio de la Dirección...”*. Que resulta ser un complemento de lo normado en el mencionado canon 8 de la LISR, porque establece pueden deducirse del impuesto sobre la renta: *“Las pérdidas por... delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros”*. Por consiguiente, es claro, el Tribunal no infringió el ordenamiento jurídico, si no que omitió citar el inciso m) del artículo 12 del RLISR, el cual como se indicó es complemento de la disposición 8, inciso r) de la LISR. En lo que al caso de estudio se refiere, no puede pasarse por alto, para que tal deducción pueda hacerse efectiva la certificación que permita probar, -en este asunto la sustracción-, debía ser aceptada por la Dirección de Tributación Directa. En el subexamine, las probanzas que la recurrente considera preteridas corresponden a simples copias de un expediente penal. Igualmente, los elementos de convicción que menciona, como son el reporte de hallazgos vertidos en la investigación del OIJ (folios 54 a 61), donde se alude a la devolución de 49 boletas por parte del Servicentro, al no contar con el registro en la base de datos, correspondientes a 12.777 litros, equivalentes a ¢7.947.294,00. Donde se concluyó, de acuerdo a la información analizada se había dispensado más combustible que el aprobado, de acuerdo con la base de datos de la compañía, sin determinar la existencia de algún ilícito, ni individualizar a su autor. Por otra parte, en lo atinente al informe de Creatica, tampoco evidencia o pone de manifiesto la sustracción de combustible. Se limitó a hacer un recuento de las boletas entregadas, cuántas se hicieron manualmente; en las que no se podían leer el número de despacho y las boletas borradas, con el detalle de quienes fueron los trabajadores que lo hicieron. Agregando, no recomendaban la eliminación de boletas o despachos ya que provocaba problemas con la información en el sistema. Para esta Sala, según lo dispuso el Tribunal dichas pruebas no permiten acreditar el robo de combustible. Ha de observarse, de forma alguna estos elementos prueban la existencia de un delito mediante el cual la demandante sufrió la pérdida de ¢45.597.475,16 por el robo de combustible, como lo adujo. En cuanto a los elementos probatorios que cita como preteridos, no explica, de manera clara y precisa la forma cómo se desprende dicho aspecto, por lo que no evidencia el yerro alegado. No permiten comprobar el robo de combustible, ni que fuera por el monto de ¢45.597.475,16. Ha de hacerse notar, no expone de modo alguno de cuáles probanzas se extrae ello.

**IX.-** En otro orden de ideas, en lo concerniente a la solicitud de archivo de la causa por el robo de combustible, dado que no se pudo individualizar a quien cometió el ilícito. Lo cual en opinión de la actora, de conformidad con lo regulado en el precepto 298 del CPP, conlleva la existencia del delito, han de realizarse las siguientes consideraciones. Al folio 31 del expediente administrativo, se aprecia lo que es una simple fotocopia del escrito que literalmente, expresa: ***“SE ORDENA ARCHIVO FISCAL. FISCALÍA ADJUNTA DEL PRIMER CIRCUITO JUDICIAL DE LA ZONA ATLÁNTICA, al ser las siete horas con treinta minutos del veintitrés de noviembre de dos mil nueve. Vistas las diligencias de investigación realizados (SIC) en la presente causa, sin que hasta el momento se haya podido identificar al autor o autores del hecho, de conformidad con lo establecido con (SIC) el artículo 298 del Código Procesal Penal, SE ORDENA EL ARCHIVO FISCAL, en virtud de la imposibilidad de ordenar diligencia alguna de investigación. Esta resolución no impide que se reabra la investigación si con posterioridad aparecen datos que permitan identificar al (a los) encartado (s). Ilegible. LIC. INGRID TORRES MORALES FISCAL AUXILIAR”***. En consecuencia, es claro, no se está ante una certificación, si no de una simple fotocopia, sin la potencia necesaria para tener por acreditado el robo del combustible, menos por la suma pretendida por la accionante. Asimismo, contrario a lo argumentado, de lo estipulado en el cardinal 298 de cita no resulta factible concluir el delito existió. Tal norma no dispone nada sobre ese particular. En todo caso ha de insistirse se trata de una copia, no certificada por la autoridad correspondiente. En lo que a este aspecto atañe, en el procedimiento administrativo, de forma diáfana se apuntó: *“...por tratarse de un robo de combustible y mediar una denuncia ante los tribunales de justicia, debe*



tratarse como una pérdida por delitos en perjuicio de la empresa. La Ley del Impuesto sobre la renta, regula la deducibilidad de éste tipo de pérdidas en el artículo 8 inciso r) y en el artículo 12 inciso m) de su reglamento. En ese mismo orden de ideas, los artículos establece que se debe demostrar la ocurrencia del hecho y únicamente es deducible la parte no cubierta por los seguros, amplía el reglamento que el hecho se debe demostrar mediante documento certificado por autoridad competente, a criterio de la Dirección. En traslado de cargos notificado a la fiscalizada, claramente establece en la calificación jurídica que "...la empresa auditada dedujo el gasto correspondiente al robo de combustible sin haberse comprobado debidamente el hecho por medio de una autoridad competente y sin establecerse las responsabilidades del caso, mediante una sentencia de los Tribunales de Justicia, situación que aún no ha ocurrido (...)"...En este caso particular, le corresponde a la interesada demostrar la comisura del hecho por autoridad competente...Estos elementos se echan de menos en las presentes diligencias..." Por consiguiente, resulta evidente el criterio de la Administración Tributaria fue, no se comprobó la supuesta sustracción de combustible, lo cual tampoco logra demostrar mediante este recurso. Los jueces, al fallar como lo hicieron, entre otros aspectos, lo fue porque la actora no demostró la existencia del robo de combustible. Según se expuso supra, mediante las pruebas que acusa preteridas no logra acreditar lo echado de menos por el Tribunal, debido a lo cual no logra revertir lo resuelto, con el consecuente rechazo del agravio.

**X.- Tercero:** alega, los jueces quebrantaron los cardinales 8, inciso ñ) de la LISR y 30 del Código de Trabajo (CT), porque arguye, de manera errónea concluyeron, no procedía el reconocimiento del gasto por pago de cesantía. Esto, explica, dado que ignoraron el ordenamiento jurídico le permite al empleador cancelar dicho extremo sin que se rompa la relación laboral. Afirma, la normativa laboral no tiene prohibido que las empresas hagan pagos anticipados de cesantía en beneficio del trabajador, como lo estipula el canon 30 ibid, al regular reglas mínimas en resguardo de los derechos de los trabajadores y sin limitar el reconocimiento adicional que libremente puede efectuar el patrono. Menciona un fallo de la Sala Segunda y un dictamen de la Procuraduría General de la República, que indica mantienen la línea de que en cuanto el pago de la cesantía no altere su naturaleza y su carácter de auxilio económico en beneficio del trabajador, su cancelación anticipada no atenta contra su carácter, sino todo lo contrario. Lo expuesto, señala, ya que la expectativa de derecho se transforma en uno adquirido de forma efectiva. Insiste, el pago de la cesantía sin rompimiento de la relación laboral, no la desnaturaliza, pues, resulta en favor del trabajador. Agrega, la normativa tributaria resulta conteste con dicha posición, al grado, manifiesta, que el inciso ñ) del artículo 8 de la LISR faculta al contribuyente a deducir hasta tres veces el pago de indemnizaciones por finalización de la relación laboral. Así, recalca, al obligado tributario le está permitido deducir ese gasto de la renta bruta hasta el citado tope. En su opinión, de conformidad con lo expuesto, no existe prohibición para liquidar de modo anticipado la cesantía, y tampoco, apunta, realizar anticipos sobre tales liquidaciones y deducirlo del impuesto de la renta de acuerdo con lo dispuesto en la LISR. Transcribe parte de lo resuelto por el Tribunal sobre el particular, y afirma, resulta contradictorio con lo tenido por probado en el hecho 1., donde constan las sumas percibidas por el empleado durante los últimos seis meses. De ahí, señala, se incurrió en una indebida interpretación normativa, de la cual se deduce, el auxilio de cesantía puede contextualizarse como una indemnización económica al empleado. En consecuencia, refuta, no existía motivo para que se desvirtuara el hecho de que existió el pago real por concepto de cesantía, y, por ende, el gasto en el que se incurrió resulta procedente. Refuta, los juzgadores dispusieron, no se acreditó el surgimiento de la circunstancia real que ameritara proceder con el pago de esas prestaciones laborales, en concreto del preaviso y auxilio de cesantía. Reclama, en el fallo se tuvo por comprobado la existencia de la relación laboral, y los salarios percibidos por el trabajador. Entonces, objeta, como pudieron los jueces achacarle una falta de esfuerzo de su parte a fin de probar la existencia tales situaciones fácticas, si como lo ha reiterado, se encuentran entre los hechos tenidos por probados. Insta, la normativa de trabajo permite cancelar la cesantía sin rompimiento de la relación laboral (precepto 30 del CT) y la LISR en su cardinal 8, inciso ñ) prevé la deducción del gasto por dicho concepto hasta por tres veces el monto establecido como mínimo.

**XI.-** Sobre el gasto por pago de cesantía a uno de sus trabajadores, los jueces lo denegaron en lo medular puesto que: "Véase al respecto, que el numeral 30 del Código de Trabajo vigente establece en su inciso b) que el monto por cubrirle al trabajador, por concepto de cesantía, se calculará sobre la base de los salarios percibidos jurídica, para así acreditar si la suma que le cancelara por concepto de cesantía durante los últimos seis meses laborados en que estuvo vigente la relación laboral, razón por la cual, debía acreditar la accionante ante la administración tributaria en su oportunidad y ante este Tribunal dentro de esta litis, cual era el ingreso del actor (sic) -si es que laboraba para ella- durante los últimos seis meses de su relación jurídica, para así acreditar si la suma que le cancelara por concepto de cesantía y que pretendía le fuera deducida el monto por pagar por concepto de impuesto sobre la renta, no era excesiva ni desproporcionada. Lo anterior, al margen de la potestad conferida por el numeral 8 inciso n) de la ley No. 7092... debe acreditarse... se dieron situaciones que ameritaron el pago de tales rubros, sin que ello se debiera a una estrategia para reducir el monto a pagar por concepto de renta... No acreditó la actora por qué motivo fue que canceló dicha suma a su personero, si fue en razón de dar por terminada la relación laboral el patrono con anterioridad al día 30 de setiembre del 2010 -cuando consigna el asiento de pago-... No existe en autos prueba alguna que acredite que se dio en la especie la finalización de dicha relación laboral y por el contrario, de los autos se deriva que el señor Reyna laboraba para la actora el día 01 de octubre de 2010... razón por la cual se desconoce por parte de este Tribunal, las razones reales que llevaron a ese supuesto pago de preaviso y cesantía, del cual tampoco se acredita mediante documentación idónea y certera, que haya sido efectivamente pagado... no consta en autos, ninguna documentación que brinde respaldo a la veracidad del supuesto asiento contable del 30 de setiembre del 2010, pues nuevamente la actora no aporta ni siquiera copia de un cheque girado por la suma allí indicada en favor del señor Reyna, ni tampoco algún comprobante de transferencia bancaria que demuestre que dicho pago es real y efectivamente se hizo... la empresa actora, nuevamente sin aportar ninguna prueba que respalde su dicho, afirma que tal pago se debió a una supuesta compensación, pues el señor Reyna tenía una obligación con la empresa y a su vez la empresa le debía a él. Al margen de la absoluta falta de prueba en tal sentido, pues la accionante nunca demostró la existencia de dichas obligaciones recíprocas, debe recalcar este Tribunal que carece de toda lógica la afirmación de la accionante, pues si el señor Reyna era deudor de la empresa y a la vez acreedor de ella, no tenía por qué recibir el pago de suma alguna, pues desde el punto de vista del instituto jurídico de la compensación, simplemente al converger la calidad de deudor y acreedor en un mismo sujeto, la obligación jurídica que pudiese recaer sobre él recaer, se extingue. Y tampoco se molesta la accionante en detallar si fue que lo adeudado al señor Reyna era un monto superior a la cantidad que él adeudaba a IRR Logistics, razón por la cual, al momento de liquidar las obligaciones,

eventualmente hubiese podido existir algún saldo en su favor que justificara el pago que supuestamente le hizo, pero esto tampoco lo demuestra...ni tampoco la existencia de las obligaciones preexistentes que fueron objeto de compensación, ni explica en modo alguno, por qué luego de aplicar la compensación de las dos obligaciones preexistentes, don Javier recibió -al menos en el papel- más de treinta y siete millones de colones... además... tal y como lo señala certeramente la representación estatal en materia de cesantía no resulta jurídicamente viable aplicar el instituto de la compensación... artículo 30 inciso a) del Código de Trabajo. Así mismo, la posibilidad contenida en el inciso ñ) del artículo 8 de la ley No. 7092, se refiere a la viabilidad de deducir de la renta las prestaciones laborales, indemnizaciones y jubilaciones, pero con una limitante que no puede obviar la actora y es que dicha deducción será viable siempre que el monto de la misma no exceda del triple del mínimo (no del monto máximo) establecido en el Código de Trabajo. Ahora bien, según lo afirma la parte actora, pues no hay ninguna otra prueba fehaciente de ello dentro del expediente que nos ocupa, el salario promedio percibido por el señor Reyna durante los seis meses anteriores al 30 de setiembre del 2010, excede la suma de 4 millones de colones mensuales, pero el rubro concedido por preaviso y cesantía asciende a la suma de \$37.253.601,07 colones, cantidad que excede por mucho el triple del monto mínimo que por tales extremos establece el Código de Trabajo vigente". Como se aprecia los juzgadores brindaron varias razones por las cuales no resultaba procedente aplicar como deducción del impuesto sobre la renta el supuesto pago por cesantía efectuado al señor Javier Reyna. En lo esencial aludió a la falta de acreditación: del rompimiento de la relación laboral con dicho trabajador; la existencia del pago por dicho concepto; que el señor Reyna tuviera deudas con la compañía y se hubieran compensado, -lo cual en todo caso señaló no resulta posible de acuerdo con lo normado en el Código de Trabajo-. Además, agregó, no demostró porque se le pagaron más de \$37.000.000,00 después de la pretendida compensación. Igualmente, que considerando los últimos seis salarios previos al 30 de setiembre de 2010, el monto cancelado excedió en mucho el triple del monto mínimo permitido por el Código de Trabajo. Por su parte, la actora en esencia solo apunta, el Tribunal vulneró los preceptos 8, inciso ñ) de la LISR y 30 del Código de Trabajo (CT), dado que erróneamente dispusieron, el pago, por concepto de auxilio de cesantía no resultaba aplicable como gasto. En su opinión, ya que obviaron lo estipulado en el ordenamiento jurídico, en cuanto a que posibilita al patrono a cancelar dicho extremo sin necesidad de que se produzca el rompimiento de la relación laboral. En dicho sentido, expresó, la normativa laboral no prohíbe a las compañías a realizar pagos anticipados de cesantía en beneficio del trabajador, como lo regula el canon 30 mencionado. En consecuencia, aún de llevar razón sobre este particular, no habría casación útil, debido a que no combate de modo alguno las restantes razones brindadas por los jueces para rechazar la deducción del rubro atinente a auxilio de cesantía. A saber, que tal extremo no puede ser compensado, no hay prueba de que existiera obligación alguna de don Javier Reyna con la demandante. Tampoco, existen elementos de convicción que demuestren ese pago se hizo efectivo en la realidad; ni se logró explicar y acreditar el fundamento por el cual se pagó una suma superior a la que le correspondería de conformidad con su salario. De igual forma, no ataca lo fallado en lo tocante a que se le canceló más del triple permitido por el CT. Lo anterior, conduce al rechazo del presente cargo.

**XII.- Cuarto:** alega, se vulneró el inciso b) del canon 193 del CPCA por falta de aplicación. Arguye, tuvo motivo suficiente para litigar y actuó de buena fe. Reproduce un extracto de un fallo del Tribunal Contencioso Administrativo e indica a la luz de tal pronunciamiento, ella se condujo de forma correcta en el ejercicio procesal a lo largo del litigio, sin tratar de postergarlo de modo alguno, sino que actuó en defensa de su situación jurídica y conforme a Derecho. Adiciona, es claro, se está ante interpretaciones discordantes de la normativa tributaria aplicable al caso concreto, en lo relativo al pago de cesantía y el reconocimiento del robo como una pérdida deducible del impuesto sobre la renta. Estima, su tesis resulta razonable y se ajusta al ordenamiento jurídico. *"Es por el carácter debatible de la tesis desarrollada por la Administración Tributaria y la interpretación lamentable por parte del Tribunal Contencioso, que no cabe duda de que ha existido motivo suficiente para litigar"*.

**XIII.-** En este último motivo, aduce, se le debió eximir del pago de las costas, pues, tuvo motivo suficiente para litigar y actuó de buena fe. En cuanto a las costas, el canon 193 del CPCA en lo que a los efectos económicos del proceso se refiere, estipula: *"En las sentencias y los autos con carácter de sentencia, se condenará al vencido al pago de las costas personales y procesales, pronunciamiento que deberá hacerse de oficio. No obstante lo anterior, la parte vencida podrá ser exonerada del pago de las costas, cuando: a) La sentencia se dicte en virtud de pruebas cuya existencia verosíblemente no haya conocido la contraria y, por causa de ello, se haya ajustado la oposición de la parte. b) Por la naturaleza de las cuestiones debatidas haya existido, a juicio del Tribunal, motivo bastante para litigar"*. De ahí, en principio, las costas han de imponerse a la parte vencida. Sin embargo, existen dos presupuestos para su exoneración que resultan facultativos al Juez, de manera que para aplicarlos debe analizar la conducta del vencido, con el propósito de establecer si se enmarca en alguna de las hipótesis dispuestas en el precepto reproducido. En lo que al tema de análisis se refiere, ha de apuntarse, constituyen una consecuencia económica del proceso. En el asunto de estudio, el Tribunal, de conformidad con lo estipulado en el artículo 193 del CPCA y dado que acogió la defensa de falta de derecho opuesta por el Estado, le impuso las costas al actor vencido. Asimismo, dado que estimó, no existían razones para aplicar las excepciones estipuladas en la norma de cita. El impugnante, argumenta, tuvo razón bastante suficiente para litigar e igualmente se condujo de buena fe. Agregó, resulta evidente, se trató de exégesis distintas relativas a normas impositivas actuables en la especie, en cuanto a la cancelación de cesantía y la deducibilidad del impuesto sobre la renta de pérdidas originadas en el robo de combustible. En cuanto a la causal aludida, esta Cámara ha expresado: *"...no consiste en la mera convicción de la tesis que sustenta, sino que necesariamente ese convencimiento ha de responder a datos objetivos del proceso que permitan deducir la bondad de sus pretensiones o defensas. Como datos objetivos del proceso se ha identificado la sutileza en la "cuestión legal", que consiste, por ejemplo, en que lo discutido se funde en una interpretación pura de las normas jurídicas al no resultar controvertido el cuadro fáctico (en este sentido puede consultarse las resoluciones 1692-F-SI-2012 y 1307-F-SI-2014)"*. Sentencia no. 315 de 10 horas 30 minutos del 23 de marzo de 2017. Ha de hacerse notar, no resulta suficiente para acceder a la exención de costas en favor de la perdedora, esta considere lleva razón en sus alegaciones y pretensiones, si no que deben respaldarse fácticamente, mediante pruebas y encontrar apoyo en el ordenamiento jurídico. Contrario a lo argüido por la casacionista, en el sublite no se está ante la interpretación de normas tributarias efectuada por el Tribunal. Del estudio del expediente y el fallo recurrido se verifica las pretensiones de la actora se denegaron por aspectos probatorios, dado que la compañía no logró acreditar mediante elementos de convicción cumplía con los requisitos legales para deducir del pago de la renta los rubros por ella pretendidos. Lo expresado, evidencia que la accionante acude a esta jurisdicción sin motivo suficiente (sin que esto signifique litigó de mala fe), así no existe

quebranto al inciso b) del canon 193 ibídem por lo que el agravio debe desestimarse.

**XIV.-** En mérito de las razones expuestas, se impone desestimar el recurso planteado, con sus costas a cargo de quien lo formuló [artículo 150, inciso 3) del CPCA].

**POR TANTO**

Se declara sin lugar el recurso de casación, con sus costas a cargo de la promovente.

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Rocío Rojas Morales**

**William Molinari Vilchez**

**Maribel Seing Murillo**

HBRENES

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

**Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 28-04-2020 11:58:37.**