

Sala Primera de la Corte

Resolución N° 00472 - 2024

Fecha de la Resolución: 08 de Mayo del 2024 a las 09:03
Expediente: 15-005856-1027-CA
Redactado por: Luis Guillermo Rivas Loáiciga
Clase de asunto: Proceso de conocimiento
Analizado por: SALA PRIMERA

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime
Rama del Derecho: Contencioso Administrativo
Tema: Prueba
Subtemas:

- Admisión probatoria.
- Documento electrónico.

El Estudio de Precios de Transferencia (EPT en adelante) que la actora adjuntó a la demanda es un documento físico; admitido como prueba documental en la audiencia preliminar y referido por el Tribunal en un hecho probado en la sentencia impugnada. Ahora, ella alude a un documento en soporte digital que no fue aportado como prueba y que lógicamente no fue admitido. Por ende, cuando el Tribunal menciona el EPT que presentó la demandante, se refiere al documento físico, por lo que no vulneró los principios de equivalencia funcional del documento electrónico y de libertad de pacto (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime
Rama del Derecho: Contencioso Administrativo
Tema: Prueba
Subtemas:

- Informe.
- Firma.

La firma es la manera de identificar al autor y atestiguar que el contenido de un informe es válido y auténtico. Su falta de firma le resta credibilidad o peso probatorio, por lo que bien hizo el Tribunal de no considerarlo confiable. La declaración de un testigo no suple esa falencia. No se trata del testimonio del autor del informe corroborando su autoría y contenido, sino de la declaración de alguien que manifestó que el informe pasó por sus manos desde el punto de vista técnico, de metodología y análisis (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime
Rama del Derecho: Contencioso Administrativo
Tema: Prueba
Subtemas:

- Admisión probatoria.
- Valoración probatoria.

Distinción entre la admisión y la valoración de la prueba (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Recurso de casación

Subtemas:

- Casación por razones procesales.

Análisis sobre la falta de motivación de la sentencia como motivo procesal de casación (disposición 137.d Código Procesal Contencioso Administrativo). Ver resolución 184-2009 de la Sala Primera. Lo que alega el casacionista no dice de una falta de fundamentación sino de eventuales errores de índole probatoria al llevar a cabo el Tribunal la apreciación de las pruebas admitidas; sea vicios de fondo que requiere en su enunciación formalidades que se extrañan en la alocución del recurrente, lo cual impide a esta Sala entrar a conocer. Para otro agravio, estima la Sala que los juzgadores motivaron de manera amplia y precisa las razones por las cuales arribó a su decisión. Análisis sobre la falta de determinación clara y precisa como causal procesal de casación. El impugnante en su agravio no alude a la causal adjetiva de mérito, sino a aspectos probatorios y sustantivos. Por ende, no resulta factible entrar a su examen como causal procesal (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Citas de Legislación y Doctrina Sentencias Relacionadas

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Recurso de casación

Subtemas:

- Fundamentación.

Aunque esta Cámara puede recalificar el motivo de conformidad con su contenido, no se puede conocer como reparo sustancial, porque incumple con la necesaria concatenación fáctico-normativa. Ello, ya que omite la cita de las disposiciones sustantivas eventualmente quebrantadas debido al error aducido. Además, por esa carencia, deja de exponer la forma clara y precisa cómo resulta vulnerado el ordenamiento jurídico, también el modo como tal circunstancia contribuiría a fallar distinto (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Recurso de casación

Subtemas:

- Formalidades del recurso.

Se aprecia una falta de precisión en la formulación del cargo. Alude el casacionista indistintamente a una falta de motivación y una incongruencia como motivo para solicitar la nulidad del fallo impugnado, como si no existieran diferencias entre ambos vicios procesales (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Incongruencia

Subtemas:

- Concepto y alcance.

Análisis sobre el vicio procesal de incongruencia. En la especie, no hay discordancia entre lo peticionado con lo resuelto, pues cada uno de los reclamos esbozados por la accionante fueron abordados y resueltos por el Tribunal (voto 472-F-2024).

... **Ver menos**

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Precio de transferencia

Subtemas:

- Concepto y alcance.

En el presente asunto, se le restó valor probatorio al Estudio de Precios de Tránsito (EPT) aportado por la accionante. Por otro lado, no existe otra prueba técnica capaz de desvirtuar el EPT realizado por la Administración Tributaria, eje central del fallo impugnado. Las restantes probanzas no constituyen pruebas técnicas que por sí solas puedan suplir esa omisión que extraña el Tribunal (voto 472-F-2024).

... Ver menos

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto unánime

Rama del Derecho: Contencioso Administrativo

Tema: Recurso de casación

Subtemas:

- Costas.

De acuerdo con el numeral 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo, la exención en costas implica una potestad del juzgador sobre la cual esta Sala no puede ejercer control de legalidad, si el Tribunal decidió no ejercer esa posibilidad consagrada en la ley (voto 472-F-2024).

... Ver menos

Citas de Legislación y Doctrina

Texto de la Resolución



Exp: 15-005856-1027-CA

Res. 000472-F-S1-2024

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas tres minutos del ocho de mayo de dos mil veinticuatro.

Proceso de conocimiento establecido por la sociedad **UNILEVER DE CENTROAMÉRICA S.A.**, cédula jurídica 3-101-063680, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma Jorge Araya Calvo, cédula 2-399-921, contador público autorizado, vecino de San José, finge como apoderado especial judicial el señor Adrián Torrealba Navas cédula 1.-603-891, y otros contra el **ESTADO**, representado por la señora Procuradora Maureen Vega Sánchez, casada, abogada, vecina de Cartago cédula de identidad 1-08740-505.

Redacta el Magistrado Rivas Loáiciga

CONSIDERANDO

I.- El 6 de julio de 2015, el señor Iván Vicenti Rojas, en su condición de apoderado especial judicial de la empresa Unilever de Centroamérica S.A. (Unilever en adelante), interpuso el presente proceso de conocimiento contra el Estado. Indicó en el escrito de demanda, que la Dirección de Grandes Contribuyentes del Ministerio de Hacienda (DGC en adelante), mediante resolución no. 1972000113072, de fecha 10 de mayo 2011, notificada el 11 de mayo de 2011, le comunicó a su representada el inicio de actuaciones fiscalizadoras correspondientes al periodo fiscal del 1º de enero del 2009 al 31 de diciembre de 2009, sobre el impuesto de ventas. Posteriormente, mediante resolución no. 1972000114673, del 14 de junio de 2011, notificada el 16 de junio de 2011, la DGC le informó a Unilever la ampliación de la comunicación de la actuación fiscalizadora al impuesto sobre renta para el mismo fiscal 2009. Explicó: “2. En lo que se refiere al tema de las ventas con empresas vinculadas, la Administración estima que se está cobrando un precio irreal para dichas transacciones. A tal efecto, realiza una estimación del monto supuestamente correcto al que debieron pactarse dichas ventas, siguiendo un procedimiento que no comprende un estudio de precios de transferencia (...) 3. La Administración afirma que para la liquidación del Impuesto sobre la Renta para el periodo fiscal 2009, utilizó la determinación sobre Precios de Transferencia, en aplicación de los artículos 8, 12, y 124 del Código Tributario (...) 4. Durante el proceso de fiscalización tributaria, mi Representada presentó y justificó la metodología de precios de transferencia que utilizó en el periodo auditado con sus empresas vinculadas (...)”. Señaló, además, que mediante Traslado de Cargos no. 2752000031374, de 28 de febrero de 2012 (notificado el 2 de marzo de 2012), la DGC determinó una diferencia en la base imponible del impuesto sobre la renta por la suma de \$698.303.817,00; así como que Unilever objetó el anterior oficio por escrito presentado ante la Administración Tributaria el 17 de abril de 2012. La anterior impugnación, advirtió, fue declarada sin lugar (resolución determinativa DT10R-064-12 de las 14 horas del 29 de junio de 2012), confirmándose el adeudo de \$698.303.817,00, por concepto de ajuste al Impuesto sobre la Renta para el periodo fiscal 2009, liquidándose también la suma de \$225.430.209,00 por concepto de intereses sobre el monto principal determinado. Unilever, apuntó, interpuso contra lo resuelto recurso de apelación y nulidad concomitante (escritos de 9 de agosto y 24 de octubre, ambos de 2012), los cuales fueron declarados sin lugar por el Tribunal Fiscal Administrativo, por resolución no. TFA-310-2014, de las 14 horas del 30 de junio de 2014, confirmándose la resolución recurrida. Por último, dijo, las sumas

referidas fueron canceladas por su representada el 22 de agosto de 2014, según comprobante de pago no. 818974728. Con base en los anteriores hechos, pretende en sentencia se declare (luego de ajustes hechos en la audiencia preliminar celebrada a las 13 horas 46 minutos del 20 de julio del 2016): **"PRETENSIONES PRINCIPALES:** 1.- La nulidad del acto administrativo DT10R-064-12 de las catorce horas del veintinueve de junio del dos mil doce emitida por la Dirección General de Tributación de la Administración de Grandes Contribuyentes. Además la nulidad de la resolución TFA 310-2014, de las catorce horas del treinta de junio del dos mil catorce (ausencia de motivo y contenido de las conductas). 2.- Devolución de lo pagado indebidamente, además los intereses de ley sobre la suma a devolver hasta su efectiva puesta en posesión, en fecha 24 de agosto de 2014. 3.- Que se indexe la suma pagada indebidamente, artículos 123 y 124 del CPCA. 4.- Imposición de costas a la contraparte. **PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:** 1.- En caso de estimar que se ha violentado el margen de discrecionalidad aplicable con respecto a los precios de transferencia se decreta la nulidad de las resoluciones: DT10R- 064-12 y TFA-310-2014. 2.- Que se ordene el re-envío (sic) del asunto a la Administración Tributaria actuante, a fin de que realice un verdadero estudio de precios de transferencia sobre el período fiscal auditado, tomando en cuenta los lineamientos técnicos que se han acreditado en autos como pertinentes y aplicables. 3.- Se ordene a la Administración hacer devolución de lo pagado indebidamente, debiendo incluir dicho pronunciamiento expresa obligación a que se concedan los intereses de ley sobre la suma a devolver, desde la fecha del pago y hasta su efectiva puesta en posesión. 4.- Que la suma a devolver sea indexada a efecto de reparar integralmente el daño causado por el pago improcedente de un adeudo tributario inexistente. 5.- Que en caso de Oposición del Estado, se le condene al pago de las costas procesales y personales derivadas de la atención a este proceso. La parte actora indica que así es como deben quedar las pretensiones principales y subsidiarias de este proceso, así mismo el Estado indica que tiene claro el objeto del proceso". Como teoría del caso, adujo: "El presente proceso contencioso administrativo se sustenta en la premisa de que la Administración Tributaria ha incurrido en una violación de los parámetros técnicos que son aplicables para la determinación del Impuesto sobre la Renta en tratándose de la utilización de la metodología de precios de transferencia. Dicha violación supone que se ha quebrantado los límites de la discrecionalidad administrativa, pues se parte de una metodología que no reúne los requisitos para cumplir la finalidad de establecer de modo correcto la verdad real de las relaciones comerciales que desarrolló mi Representada para el período fiscal 2009., Además, se acredita como vicio adicional de nulidad, que los actos administrativos impugnados incurren en una falta de motivación, precisamente por no atender las razones de hecho y de derecho que oportunamente se expusieron en punto a la incorrección del método determinativo aplicado". El Estado contestó en forma negativa, opuso la excepción de falta de derecho, solicitó que se declare sin lugar la demanda, y se condene a la sociedad actora al pago de ambas costas de este proceso. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Octava, Segundo Circuito Judicial de San José, integrado por los jueces Laura García Carballo, Rosa Cortés Morales y Jonatan Canales Hernández, resolvieron: **"POR TANTO. / Se acoge la defensa de falta de derecho alegada por la accionada. En consecuencia, se declara sin lugar en todos sus extremos la demanda incoada por Unilever de Centroamérica S.A. Costa Rica contra el Estado. Son ambas costas a cargo de la parte actora vencida".** El apoderado especial judicial de Unilever interpuso recurso de casación tanto por razones procesales como de fondo.

Recurso de casación por razones procesales

II.- Primero: alega la causal de casación establecida en el artículo 137 inciso b) del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA). Parte esencial del debido proceso y del derecho de defensa, dice, es la posibilidad de ofrecer pruebas y que éstas sean objeto de valoración por parte de los tribunales. El fallo impugnado, expone, declara sin lugar la demanda, razonando, esencialmente, que la parte actora no aportó prueba técnica apta para desacreditar el estudio de precios de transferencia que realizó la Administración Tributaria. Esa supuesta omisión probatoria, arguye, es el eje central de la sentencia recurrida. La realidad, alega, es que la parte actora sí aportó la prueba en cuestión, pero el Tribunal la ignoró sobre la base de argumentos indefendibles. Con ello, asegura, se restringió el derecho de defensa. Agrega: *"La negativa a siquiera valorar la prueba ofrecida constituye, en el fondo y en sus efectos, una vulneración del principio del debido proceso. Equivale a decirle a la parte que no tiene derecho a ofrecer pruebas (...) Se lesiona el debido proceso tanto impidiendo a la parte probar, como haciendo oídos sordos a la prueba ofrecida y oportunamente admitida. Y esto fue lo que hizo la sentencia recurrida. El efecto práctico es el mismo: La parte quedó indefensa"*. En el presente caso, afirma, Unilever aportó un Estudio de Precios de Transferencia elaborado por la empresa de consultoría Deloitte (en adelante EPT). Dicho elemento de prueba fue complementado con la declaración del testigo experto Luis Roberto Revel Chion Toledo, de la empresa Deloitte. Empero, la sentencia impugnada hizo caso omiso del indicado estudio invocando razones improcedentes. Manifiesta el recurrente, que el testigo perito reconoció en el debate el documento en cuestión, tal y como consigna la sentencia impugnada en el hecho probado número 48. No obstante, aduce, el Tribunal rechazó el EPT, según se observa en el hecho probado número 47, negándose a valorar su contenido, aduciendo insuficiencias formales, tales como que el EPT no estaba firmado y que el testigo no reconoció la autoría del documento. En su opinión, el fallo impugnado vulnera el principio de equivalencia funcional del documento electrónico, consagrado en el artículo 3 de la Ley no. 8454. El EPT, asevera, existe y tiene fuerza probatoria aún y cuando no esté firmado de forma manuscrita. Es claro, anota, que se trata de un documento institucional, emanado de la firma Deloitte. El testigo perito, funcionario del departamento de precios de transferencia de la firma Deloitte, explica, reconoció el documento aludido, indicó que pasó por sus manos desde el punto de vista técnico de metodología y análisis, que fue entregado electrónicamente y que no fue firmado porque no se pidió así. En cuanto a esto último, indica, la sentencia impugnada también vulnera la libertad de pacto, principio esencial del comercio electrónico. Las partes de una relación comercial, expone, en este caso su representada y la empresa consultora, podían convenir que sus comunicaciones se realizan de manera electrónica, sin ningún tipo de firma física ni electrónica, y ello no privaba de validez al documento. Añade, el Tribunal escuchó de viva voz a una de las personas que participó en la elaboración del estudio de precios de transferencia, por lo que no existía una razón válida para no valorar una prueba debidamente admitida. Agrega: *"En lugar de analizar el documento y su contenido, la sentencia simplemente se limitó a rechazar la prueba, como si se tratara de una hipótesis de inadmisibilidad, por falta de formalidades ad probationem de una prueba legalmente tasada. La inadmisibilidad es una forma de nulidad y debe ser objeto de interpretación restrictiva"*. Al rechazar el fallo impugnado el EPT aportado, advierte, sin que mediaran razones válidas para hacerlo, colocó el Tribunal a la parte actora en estado de absoluta indefensión, ya que, como el mismo Tribunal reconoce, la prueba técnica resultaba determinante.

III.- La parte actora en su demanda indicó, en el apartado de la prueba, lo siguiente: **“Documental: 1. El Estado deberá aportar copia del expediente administrativo debidamente foliado y estricto orden cronológico y completo. / 2. Personería de UNILEVER DE CENTROAMERICA S.A., Sociedad Anónima (sic). / 3. Informe de Precios de Transferencia para el ejercicio fiscal 2009 - Actividad de fabricación dirigida a vinculados económicos. / 4.- Copia del comprobante de pago No 818974728. / Testimonial Experta: / Ofrezco a la MSc. Irene Carolina Valls, (...) especialista en Precios de Transferencia, quien se pronunciará sobre la actuación fiscalizadora realizada por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, el ajuste realizado y el informe de Precios de Transferencia para el ejercicio fiscal 2009 - Actividad de fabricación dirigida a vinculados económicos”.** En la audiencia preliminar, según se consignó en la minuta, se admitieron todas las pruebas ofrecidas por la parte actora. Sobre la documental se indicó: *“Consiguientemente, se admite el Informe de la firma Deloitte, el cual versa sobre precios de transferencia, y el comprobante del pago realizado por la actora bajo protesta, en fecha 24 de agosto de 2014 (Tres instrumentos en total adjuntos a la demanda, que preceden ese documento dentro de la carpeta judicial, Informe financiero en inglés -el que se previno presentar la traducción en cinco días hábiles-, el informe de la firma Deloitte, y el comprobante de pago)”*. Como se observa, el EPT que la parte actora adjuntó a la demanda es un documento físico, tangible, impreso en papel. Es ese el documento que aportó la demandante y que fue admitido como prueba documental en la audiencia preliminar. Es a este documento físico al cual hace referencia el Tribunal en el hecho probado 47 de la sentencia impugnada. La parte actora alude ahora a un documento en soporte digital que nunca fue aportado como prueba y que, lógicamente, tampoco fue admitido como tal. Es claro entonces, que cuando el Tribunal menciona el estudio de precios de transferencia que presentó Unilever, se refiere al documento físico que se adjuntó a la demanda, nunca un documento en soporte digital. De tal manera, no resulta posible que el Tribunal hubiese vulnerado los principios de equivalencia funcional del documento electrónico y de libertad de pacto que invoca el casacionista. Como ya se mencionó, la prueba documental aportada con la demanda fue admitida en su totalidad, no obstante, el documento cuestionado no fue valorado por el Tribunal, tal y como indicó en el hecho probado 47 y en sus consideraciones de fondo: *“La actora pretende demostrar con un estudio de precios de transferencia que se aporta en sede jurisdiccional, que sus alegatos estuvieron apegados a la realidad. Dicho de otra forma pretende subsanar sus falencia probatorias, con un estudio que al momento de la fiscalización no se tenía, véase que el estudio no tiene fecha de elaboración, razón por la cual no se puede saber con certeza de cuando es, tampoco se sabe quien lo elaboró porque no tiene ninguna firma, razón por la cual no se puede acreditar la experticia de quien lo elaboró, en ese sentido se llama la atención que el testigo Roberto Luis Revel Chion Toledo, no asume su autoría, sino que indica que pasó por sus manos. Esto elementos son suficientes para que esta cámara, le reste valor probatorio al referido informe”*. Ciertamente, como señaló en Tribunal, el testigo Luis Roberto Revel Chion Toledo, en ningún momento asumió la autoría del EPT. La falta de firma por parte del autor le resta credibilidad al informe presentado como prueba. La firma es la manera de identificar al autor y atestiguar que el contenido del informe es válido y auténtico. Si el informe no fue firmado, eso le resta peso probatorio, por lo que bien hizo el Tribunal de no considerarlo confiable. La declaración del testigo Revel Chion Toledo no suplente las falencias del documento cuestionado. No se trata del testimonio del autor del informe corroborando su autoría y contenido, sino de la declaración de un funcionario de la firma Deloitte, quien, en lo que interesa, manifestó solamente que el informe pasó por sus manos desde el punto de vista técnico, de metodología y análisis. Su testimonio se limita, esencialmente, a combatir, de manera general, el método CUP utilizado por la Administración Tributaria para llevar a cabo el estudio de precios de transferencia, por no haber tomado en cuenta las diferencias existentes para establecer los precios reales de venta para fines comparativos, así como privilegiar el uso del método de margen neto transaccional (MNT en lo que resta) en casos como el presente, sin entrar a valorar el contenido del EPT propiamente. Es importante mencionar al respecto, que existe una diferencia importante entre la admisión de una prueba y su valoración. La admisión de una prueba se refiere al acto formal en el que un tribunal permite que una prueba específica sea presentada y considerada en un proceso. La admisión de una prueba no implica necesariamente que el tribunal la considere como creíble o concluyente. En otras palabras, la prueba se permite para que el tribunal pueda evaluar su relevancia y mérito, pero su peso probatorio final puede variar. La valoración de una prueba, por su parte, se refiere al proceso mediante el cual un tribunal determina cuánto peso o credibilidad debe asignarse a esa prueba en particular al tomar una decisión en el caso. En esa actividad intelectual, el tribunal considera factores como la autenticidad, la fiabilidad, la coherencia y la pertinencia de la prueba para determinar cuán convincente es. Es importante destacar que no todas las pruebas admitidas tienen el mismo valor probatorio. Algunas pruebas pueden considerarse sólidas y convincentes, mientras que otras pueden ser débiles o tener limitaciones que afecten su credibilidad. La valoración de las pruebas es una parte fundamental del proceso. Las pruebas pueden ser admitidas pero luego ser desestimadas o no valoradas. En última instancia, la decisión sobre qué pruebas se valoran y con qué peso recae en el tribunal. No puede decirse, entonces, que al restarle el Tribunal valor probatorio al informe que presentó la actora como prueba, haya infringido el Tribunal el derecho de defensa de la sociedad demandante. Deberá, en consecuencia, desestimar el cargo.

IV.- **Segundo:** imputa al fallo impugnado falta de motivación y falta de determinación clara y precisa de los hechos acreditados, causales de casación establecidas en el artículo 137 incisos b) y d) del CPCA. Se trata en realidad de dos cargos y así serán abordados. En primer lugar, asegura el casacionista, incurre el Tribunal en una falta de motivación, al eludir el análisis de fondo de la discusión tributaria planteada, recurriendo a argumentos formalistas y frases genéricas. Por un lado, dice, afirma el Tribunal que el EPT aportado por la actora para objetar el estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria, no está firmado; y, por otro, que no bastaba, sin decir por qué, la declaración del testigo experto Roberto Luis Revel Chion Toledo, para desacreditar el estudio de precios de transferencia de la Administración Tributaria. La sentencia impugnada, recrimina, se escuda detrás de una supuesta insuficiencia probatoria, eludiendo con ello resolver el fondo de la discusión sobre precios de transferencia planteada. Las dos pruebas que el Tribunal omitió examinar, a saber el EPT y la declaración del testigo perito Roberto Luis Revel Chion Toledo, manifiesta, son pruebas que fueron admitidas y, además, esenciales. Debíó el Tribunal, anota, analizar ambos elementos probatorios con arreglo a la sana crítica. Pese a ello, insiste, el fallo recurrido encontró la forma de sortear el análisis de fondo, aduciendo que no se aportó un estudio técnico capaz de contradecir el estudio de la Administración Tributaria, lo cual no es cierto, y que se requería más que una declaración de un experto, sin analizar el contenido de la declaración y sin indicar por qué razón la declaración de un testigo perito, *per se*, era insuficiente para desacreditar el estudio de

precios de transferencia elaborado por la Administración Tributaria. El Tribunal, expone: “*Le achaca a la actora una supuesta falta de levantamiento de la carga probatoria y se declara eximida del deber de producir una sentencia motivada, en cuanto a los hechos y al derecho aplicable*”.

V.- Esta Sala ha referido en diversas oportunidades que la motivación de un fallo consiste en plasmar las razones o fundamentos, fácticos y jurídicos, por los que se adopta la decisión. Por ello forma parte integrante del debido proceso y del derecho de defensa, pues sólo conociendo los motivos por los que se arriba a esa determinación, es que se coloca al afectado en posibilidad de combatirla. La ausencia de motivación se advierte en dos hipótesis, la primera, cuando es inexistente, que es precisamente cuando el juzgador o juzgadora omite consignar los cimientos de su decisión. La segunda se produce en aquellos casos en que el despliegue argumentativo del órgano decisor resulta confuso o exhibe contradicciones, que se erigen como obstáculo para determinar de forma diáfana los motivos que le sirven de base. Esta figura es distinta a una discrepancia con los motivos o los argumentos, bien de hecho o de derecho, que esgrimió el Tribunal. En otras palabras, difiere de reclamos en los que se alega infracción directa de ley o se combate el cuadro fáctico con motivo de una errónea valoración de las probanzas. Así, se ha señalado que 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. (...) De igual manera, debe tenerse presente que se trata de un motivo de índole procesal, lo que implica que es atinente a eventuales incumplimientos de las disposiciones adjetivas que regulan el iter procesal o la sentencia, así como la relación jurídica que vincula a las partes y al juez en el marco de un proceso judicial, y de la cual derivan derechos y obligaciones. Así las cosas, no debe confundirse esta causal con un mecanismo para entrar a discutir la aplicación del Derecho o la valoración de la prueba realizada por el A quo en la parte considerativa de la sentencia, para lo cual el Código de rito establece causales autónomas (artículo 138), ya que de lo contrario se desnaturalizaría el motivo casacional específico*” (el subrayado se agrega; resolución no. 184-F-S1-2009 de las 13 horas del 23 de febrero de 2009). Lo alegado por el casacionista, evidentemente, no dice en realidad de una falta de fundamentación sino de eventuales errores de índole probatoria al llevar a cabo el Tribunal la apreciación de las pruebas admitidas; vicios de fondo ajenos a la causal alegada que, en todo caso, requiere en su enunciación formalidades que se extrañan en la alocución del recurrente, lo cual impide a esta Sala entrar a conocer. Con lo anterior, se reitera, se tiene que en realidad, lejos de una falta de motivación, lo expuesto por el casacionista es su disconformidad con los argumentos del fallo, y por ende el cargo debe rechazarse.

VI.- En un segundo lugar, en cuanto al elenco de hechos acreditados, censura el recurrente, la sentencia impugnada se limita a reproducir hechos procesales y declaraciones de testigos, pero omite un marco fáctico tocante al tema en discusión, a saber, la realidad económica de las operaciones realizadas por la actora con sus empresas vinculadas. En su opinión, el Tribunal se limitó a hacer constar dos cosas: la incorporación de un medio probatorio al expediente (administrativo o judicial) y su contenido. Los hechos, dice, siguen una misma lógica una y otra vez. La sentencia impugnada, reclama, refiere a los documentos presentados por la parte actora, a los traslados de cargo y requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria, a su contenido, así como a las declaraciones del testigo perito y del auditor fiscal, pero sin reflejar valoración alguna de esas pruebas por parte del Tribunal. Esa forma de construir una sentencia, estima, constituye una falta de determinación clara y precisa de los hechos acreditados por el Tribunal. Esto por cuanto, expone, “*(...) mientras de la redacción de los hechos no queda claro qué de relevancia para el caso tiene por probado, luego en los fundamentos jurídicos aparece claramente decantándose por la tesis del Estado. Es decir, construye argumentos y apreciaciones jurídicas sobre la base de hechos de fondo indeterminados*”. Agrega: “*Alternativamente, este proceder también puede encuadrar en falta de motivación de la sentencia (inciso d) art. 137) o en incongruencia (inciso b) art. 137), por darse un divorcio entre el cuadro fáctico, las consideraciones de derecho y lo resuelto en el Por tanto*”.

VII.- En cuanto al yerro de falta de determinación clara y precisa, ha de señalarse, esta causal procesal contemplada en el Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA) alude no a un tema de correspondencia de los hechos tenidos por acreditados con la prueba constante en el expediente. Se refiere más bien a la formulación confusa de las situaciones fácticas tenidas por probadas, de forma que no se tenga certeza de cuál es el hecho tenido por acreditado. O que tales hechos se contradigan de tal modo que impidan conocer la valoración que se hizo del acervo probatorio. Según se aprecia, el impugnante en su agravio no alude a la causal adjetiva de mérito, sino a aspectos probatorios y sustantivos. Dado que, en su opinión, el elenco de hechos probados no refleja valoración alguna de las pruebas por parte del Tribunal, con lo cual se dejó de tener por acreditada la situación fáctica tocante al tema en discusión, a saber, la realidad económica de las operaciones realizadas por la actora con sus empresas vinculadas. Es indudable, no se aduce a un vicio del fallo como acto procesal, sino a una discusión atinente al fundamento con el cual se declaró sin lugar la demanda, sea, sobre el fondo del asunto. Por ende, no resulta factible entrar a su examen como causal adjetiva. Aunque, esta Cámara puede recalificar el motivo de conformidad con su contenido, en la especie tampoco podría conocerse como un reparo sustancial, pues, se incumple con la necesaria concatenación fáctico-normativa. Ello, ya que omite por completo la cita de las disposiciones sustantivas eventualmente quebrantadas debido al error aducido. Además, merced a dicha carencia, deja de exponer la forma clara y precisa cómo resulta vulnerado el ordenamiento jurídico, también el modo como tal circunstancia contribuiría a fallar distinto. Sea, no explica en qué radica el quebranto jurídico en el que habría incurrido el Tribunal. Todo lo anterior conduce a desestimar el cargo.

VIII.- Tercero: acusa el “*vicio de incongruencia, o bien, de falta de motivación*”. Cita la sentencia de esta Sala no. 001068-F-S1-2016, de las 10 horas 30 minutos del 13 de octubre de 2016, la cual refiere a la ausencia de motivación en la sentencia y a la incongruencia, vicios que dice afectan los derechos de defensa y del debido proceso. En la especie, explica, su representada desplegó en el juicio oral dos líneas de argumentación manifiestamente definidas. La primera, relativa a evidenciar que los gastos de operación y gastos generales y administración del estado financiero segmentado de folio 172, debían considerarse para la aplicación del porcentaje o factor de deflación al precio de ventas a las empresas independientes locales; de manera que, amplía, el 62.38% fijado en sede administrativa era incorrecto, tanto que con la aplicación de razones financieras razonables para cuantificar dichos gastos, con base en el mismo estado financiero segmentado, desaparecía la diferencia entre el precio facturado a vinculadas y el precio de competencia fijado según la metodología del propio auditor. La segunda, tocante a como el EPT

demostraba que su representada vendió por encima del rango intercuartil correspondiente al método del margen neto de transacción. Sobre la primera, afirma, la sentencia guardó absoluto y total silencio, razón por la cual alega el vicio de incongruencia o de falta de motivación, a la vez.

IX.- Analizado detenidamente el cargo formulado, se aprecia, en primer lugar, una falta de precisión en la formulación del cargo. Alude el casacionista indistintamente a una falta de motivación y una incongruencia como motivo para solicitar la nulidad del fallo impugnado, como si no existieran diferencias entre ambos vicios procesales. Al respecto, debe recordarse, como se indicó supra, el vicio procesal de falta de motivación ocurre cuando el tribunal omite consignar los cimientos de su decisión o bien el desarrollo del fallo es confuso o contradictorio, de forma que impida tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron de la decisión adoptada en la parte dispositiva de la sentencia, lo que vulnera el debido proceso. En cuanto a la incongruencia, la jurisprudencia de esta Sala ha sido reiterada al indicar que es un vicio procesal por falta de relación entre lo pedido y lo resuelto relativo a las partes, objeto y causa (hechos) al conceder más, cosa distinta o que se omita resolver alguno de los ruegos. La eventual omisión de parte del Tribunal de referirse a una de las dos líneas argumentativas que dice el casacionista expuso en el juicio oral, evidentemente no configura ninguno de los vicios procesales acusados, de acuerdo a la conceptualización de éstos se hizo. La falta de referencia explícita a una línea argumentativa de las partes no indica una falta de motivación en una sentencia, siempre y cuando la decisión esté respaldada por un razonamiento claro, válido y fundamentado. En la especie, se tiene, motivaron los juzgadores de manera amplia y precisa, como de indicó supra, las razones por las cuales arribó a la decisión que tomó. Los jueces, observa esta Cámara, sí se pronunciaron sobre lo debatido, solo que no en la forma en que la parte actora pretendía. Por otro lado, revisado que fue lo peticionado con lo resuelto, es evidente que no hay discordancia alguna, pues cada uno de los reclamos esbozados por la accionante fueron abordados y resueltos por el Tribunal. Siendo que las censuras que plantea la parte recurrente no ocurren en la especie, lo correspondiente es desestimarlas.

Recurso de casación por razones de fondo

X.- Primero: inculpa al fallo recurrido violación indirecta de los artículos 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), 15, 16, 132, 133, 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), la Directriz Interpretativa 20-03 de la Dirección General de Tributación, las Directrices sobre Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en su versión del año 2010 y el Decreto no. 37898-H, como consecuencia de una indebida valoración de la prueba y, en algunos casos, de una preterición de ésta. En esencia, explica, *“(...) el ajuste determinativo, acogido por la sentencia, se basó -en el contexto de la aplicación del método de determinación del precio de transferencia denominado del precio comparable no controlado (o CUP, por sus siglas en inglés Comparable Uncontrolled Price)- en tomar el precio de los distintos productos de Unilever según se facturaron a empresas independientes en el mercado total y multiplicarlo por el factor 62.38%. Este factor resulta de un intento del auditor por aplicar el análisis de comparabilidad que resulta mandatorio para poder hacer ajustes de precios de transferencia. Este análisis se limitó a lo que se conoce, en las Directrices, como “análisis funcional”, o de las distintas funciones que asume la entidad en general o para efectos de la operación examinada en relación con entidades u operaciones independientes. El ajuste determinativo llegó a la conclusión de que ciertas funciones y los gastos relacionados con éstas, a saber, servicios pagados a la empresa relacionada Unilever Andina, los pagos de royalties a otra relacionada, los gastos de ventas y de mercadeo y ventas, NO son relevantes ni necesarios para la construcción del precio de venta de las transacciones con las empresas vinculadas en el exterior. Es decir, conforman el precio de venta de los productos a las empresas independientes locales, mas no el de los productos vendidos a vinculados al exterior”. En los folios 172 y 173 del expediente, anota, se condensa la forma en que el auditor fiscal hizo el ajuste e indica los pasos que dice siguió el auditor fiscal para ello: “(...) a) comparó los precios de los mismos productos a vinculados en el exterior y a terceros independientes locales; b) hizo un ajuste de precios de transferencia en que buscó determinar, a partir de los precios a terceros independientes locales, cual debió haber sido en condiciones de libre competencia el precio a vinculados al exterior; c) la conclusión del auditor es que el precio a vinculados al exterior debió haber sido de un 62,38%. Dicho en sencillo: si un producto se vendió a 10.000 colones en el mercado local, se ajustó el precio de un producto idéntico a un vinculado en el exterior a 6.238 colones. Así, si la actora había vendido al vinculado a 4.000, el ajuste se habría dado por la diferencia entre 6.238 y 4.000”. Lo que hizo el auditor fiscal, apunta, fue intentar, para efectos de comparabilidad, un análisis funcional que reconociera que algunas funciones que realiza la actora en sus ventas locales no las realiza en sus ventas a vinculados del exterior. Dicho examen, critica, presenta vicios, por haberse quedado a medio camino, pues no tomó en cuenta que el rubro de “Gastos de distribución”, incluido en el “costo de ventas” del cuadro de folio 173, corresponde a una función de distribución que no asume la actora en sus ventas a vinculados en el exterior, más allá de los gastos estrictos de exportación; que el rubro “Gastos Generales y Administración” corresponde a gastos que solo en una medida pequeña son necesarios para las ventas vinculadas en el exterior. Lo anterior, afirma, vicia el motivo y el contenido del acto administrativo, pues si se excluyen esos rubros, no puede llegarse al factor crítico del 62.38%. Asegura: **“El error de la sentencia en la apreciación de las pruebas y en el cuadro fáctico que invocamos con este motivo provoca que no se haya detectado el motivo falso de los actos administrativos y su consecuente contenido ilícito, con violación indirecta de los artículos 132 y 133 LGAP”**. En el hecho probado 37 de la sentencia impugnada, dice, se explica la forma de determinación que critica. En su opinión, reitera, el error del auditor fiscal, que hace suyo el Tribunal, consistió en asumir que el total de los gastos generales y de administración y el total de lo que se recoge en la cuenta contable bajo la denominación “gastos de distribución” debe integrar el precio de venta a las vinculadas en el exterior. Es decir, amplía, obvió el Tribunal el hecho de que, por las funciones limitadas que desempeña la actora en sus ventas a empresas vinculadas, tales gastos debieron haber sido excluidos a la hora de calcular el factor. La actora, aduce, tratándose de venta a empresas vinculadas, fabrica a pedido, es decir, se limita a fabricar y enviar los productos al exterior. De ahí que, advierte, con solo corregir este error fáctico, el porcentaje del 62,38% deviene incorrecto e inexacto, con lo cual se tiene, que las resoluciones administrativas cuestionadas, tienen como base un motivo falso que genera a su vez un contenido ilegítimo y, por ende, su nulidad. La sentencia impugnada, señala, al apreciar indebidamente la prueba y errar en el marco fáctico correcto, no aprecia esta nulidad, provocando así la violación indirecta de los artículos 132 y 133 de la LGAP. Adicionalmente, arguye, en el ajuste de precios de transferencia del auditor fiscal no se hizo apropiadamente el análisis de riesgos, de circunstancias económicas de los mercados, ni de condiciones contractuales, factores de comparabilidad exigidos por las directrices de la OCDE, y respecto de*

los cuales existen diferencias sustanciales o materiales entre las ventas a terceros independientes contra las ventas a vinculados en el exterior. Ello, manifiesta, es igualmente consecuencia de una indebida apreciación de la prueba. La actora, expone, presentó en este proceso, un estudio de precios de transferencia (el EPT), en el cual se sostiene que el método CUP no era el mejor método según las circunstancias y, por ende, se realizó el estudio con base en el llamado “método del margen neto transaccional”. En éste, el cual, vuelve a decir, fue avalado por el testigo perito Roberto Luis Revel Chion Toledo, se llegó también a la conclusión de que la accionante facturó a sus relacionadas a precios de libre competencia. Pese a ello, plantea, el Tribunal de manera injustificada e indebida, le negó todo valor probatorio al EPT, así como a la declaración del testigo perito. En el hecho 4 de la demanda, expresa, se afirma que durante el proceso de fiscalización tributaria, su representada presentó y justificó la metodología de precios de transferencia que utilizó en el período auditado con sus empresas vinculadas. Es decir, señala, en esencia se afirma que la forma en la que la actora determinó los precios de transferencia en el período auditado con sus empresas relacionadas tenía plena justificación, tal como deriva de los términos incluidos en las respuestas contenidas en los folios 529 a 538, 681 a 703, 720 a 764 del expediente. Estima, la lectura de ese hecho 4 de la demanda debe hacerse de manera integrada con lo manifestado en dichos folios; en particular, los folios 529 a 538, que contienen una carta de fecha 7 de noviembre de 2011, en que se responde al requerimiento de información no. 1981000592785 realizado por el auditor fiscal, en la cual la demandante establece las diferencias significativas entre las ventas realizadas a vinculadas en el exterior y las realizadas a empresas independientes en el mercado local. En el hecho probado 27 de la sentencia impugnada, advierte, se tiene por probada la existencia de ese documento, pero no los hechos afirmados en ella. En ese documento, expone, se afirma que para determinar si las transacciones realizadas con entidades controladas y no controladas son comparables, es necesario llevar a cabo, de acuerdo con las directrices de la OCDE, un análisis de las funciones llevadas a cabo por las partes, los riesgos asumidos y los activos usados. Menciona el párrafo 1.42 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE de año 2010. Enumera los elementos fácticos que presentó la empresa actora en la carta referida. En primer lugar, indica, la actora para realizar ventas a empresas vinculadas en el exterior, asume únicamente las funciones de una empresa manufacturera a pedido, por lo que la función de fabricación de producto para el mercado local, es decir, para clientes independientes, es más compleja. Ello por cuanto, explica, asume todas las funciones y riesgos propios de un manufacturero. En cambio, añade, como manufacturero bajo pedido para las empresas vinculadas, asume menos funciones y riesgos, por cuanto alguna proporción de éstas y éstos, son transferidos a los vinculados en el exterior. En segundo lugar, sostiene, las funciones de marketing y publicidad están orientadas a las ventas a terceros independientes, ya que la actora no requiere de publicidad para incentivar las ventas a sus vinculados. En tercer lugar, dice, la función de distribución es también menos intensa en tratándose de ventas a vinculados que a terceros independientes. Los gastos de distribución como parte del costo de ventas, insiste, no se relacionan con las ventas de exportación a vinculados o, cuando menos, se relacionan solo parcialmente. Asegura: *“En lo referente a las ventas a afiliadas, es claro que la Compañía no efectúa mayores esfuerzos por cuanto al existir una vinculación, la relación, elaboración y recepción de pedidos se realiza con mayor facilidad. Esto es así teniendo en cuenta que al ser parte del Grupo no es necesario incurrir en gastos relacionados con el incentivo al consumo. De hecho, estas funciones las asume el vinculado que está adquiriendo los productos, más no aquel al que le encargan la producción. (Unilever Costa Rica)”*. Es por ello, asegura, que los gastos de ventas relacionados con las ventas a vinculados del exterior son mínimos, se limitan a los gastos asociados a la exportación y envío de los bienes adquiridos. En cuarto lugar, manifiesta, en la referida carta a la cual remite el hecho 4 de la demanda, se alude a que sólo una pequeña parte de los gastos generales y de administración se relacionan con las ventas de exportación a empresas relacionadas. En quinto lugar, se refiere al riesgo de incobrabilidad. La accionante, aduce, debe realizar seguimiento de los cobros de las ventas a terceros independientes, dado el riesgo de incobrabilidad, mientras que en el caso de la cartera con vinculados no existe ese riesgo. Como sexto elemento fáctico, apunta, el riesgo de mercado en las ventas a vinculados en el exterior es menor que en las ventas a independientes en el mercado local, quienes asumen el riesgo. Por último, afirma, el riesgo de inventario es mayor en las ventas a independientes locales que a vinculados en el exterior. En resumen, arguye, *“(…) el hecho 4 de la demanda, por su remisión a la carta de 7 de noviembre de 2011, contiene la afirmación de todos los elementos que determinan diferencias significativas entre las ventas realizadas a vinculadas en el exterior y las realizadas a independientes locales”*. Refiere luego al motivo de casación que invoca, a saber, el previsto en el artículo 138, inciso b) del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA), *“Cuando se tenga por demostrados o indemostrados hechos en contradicción con la prueba que consta en el proceso”*. Explica, el hecho que se ha tenido por indemostrado, implícitamente, pues no aparece en el elenco de hechos no probados, es el hecho 4 de la demanda, integrado por su remisión a la carta que consta a folios 529 a 538 del expediente. Ese documento, revela, es descrito de manera resumida en el hecho probado 27 de la sentencia impugnada; no obstante el Tribunal no se pronunció sobre si tenía por probadas todas las diferencias en funciones y riesgos entre las ventas a terceros independientes locales y empresas vinculados del exterior que señala el referido documento. Simplemente, critica, tuvo por demostrado el hecho de la existencia de la carta, con descripción de su contenido, no la existencia de todas esas diferencias significativas en funciones y riesgos. Por otra parte, escribe, el fallo recurrido tiene de manera confusa como hecho probado 37, que el factor del 62,38% es el adecuado para llegar a un reconocimiento de las etapas de comercialización, administración y distribución. La redacción del hecho, indica, resulta ambigua, pues puede también ser fácilmente interpretada como una mera consignación de lo que realizó el auditor fiscal. De todas maneras, anota, *“(…) si se interpretara como que está reconociendo la adecuación de ese factor para determinar el verdadero precio de libre competencia, claramente este resulta incorrecto a poco que, con base en la prueba que consta en el expediente, se tomen en cuenta gastos administrativos y gastos de distribución de manera completa”*. Enumera los hechos que tuvo por no demostrados la sentencia impugnada, hechos que, afirma, se tuvieron por no probados en contradicción con la prueba que consta en el proceso. En todo caso, amplía, hubo también una indebida valoración de la prueba, así como preterición, por lo cual invoca igualmente el motivo del inciso a) del artículo 138 CPCA. Enlista los elementos probatorios mal apreciados o preteridos: *“Cuadros de folios 172 y 173 del expediente administrativo. / Contrato de compraventa internacional y de suministro de productos de 1 de diciembre del 2006, con Unilever de El Salvador, Unilever de Guatemala, Unilever de Honduras, Unilever de Nicaragua y Unilever de Panamá (folios 539-553 del exp. administrativo). / Respuesta a requerimiento de información SFGCN No. 0007-2102, en que Unilever (ver folios 667-668, carta de 23 de enero del 2012) adjuntó un cuadro de su “Estado de Resultados”, en que, claramente, los gastos de distribución por*

¢8.127.584.981,15 aparecen bajo el concepto de “gastos administrativos y distribución”, y no como parte del costo de los productos vendidos. Esto viene consignado en el hecho probado 31. / Respuesta a requerimiento No. 1981000603635, Unilever (ver folio 704, carta de 16 de febrero del 2012) en que Unilever dijo: “les reiteramos que los gastos de distribución realizados en el mercado local es de ¢1.222.272.594.” / Declaración del impuesto sobre la renta del período 2009, en que Unilever incluyó como “costo de ventas” únicamente ¢41.940.836.609, esto es, no incluyó el rubro “gastos de distribución (ver CD aportado con respuesta a requerimiento de fecha 26 de mayo 2011, visible a folio 281 del expediente administrativo). / Respuesta al requerimiento de información No. 1981000548344 (ver folio 323) en que se indica que lo que es común tanto a las ventas al mercado local como a las de exportación a vinculadas es el costo de producción, nunca en los gastos de distribución que erróneamente la Administración incluye en el “costo de venta”. / Traslado de cargos y observaciones en tanto dice que se considera razonable realizar los siguientes ajustes: “ajustes al precio de mercado por reconocimiento de las etapas de comercialización, administración, distribución y royalties (asesorías, gastos de mercadeo y publicidad) sobre el precio de ventas de sus productos del período 2009” (f. 388) / Oficio de Unilever de 2 de setiembre del 2011, folios 369-371 del expediente administrativo, en respuesta al requerimiento 1981000573736. / Oficio de Unilever de 16 de febrero de 2012 (ver folio 715 del expediente administrativo). / Oficio SFGCN No. 033-2012 emitido por el auditor fiscal José Daniel Rojas Sánchez, visible a folios 671 a 677 del expediente administrativo. / Certificación del Procedimiento de Cálculo del Margen de Utilidad Neta sobre Costos y Gastos del Contador Público Autorizado Lic. German Morales Martínez (ver folios 969 a 971 del expediente administrativo). / Deloitte. Unilever de Centroamérica, S.A. (Costa Rica) Informe de Precios de Transferencia para el ejercicio fiscal 2009 -Actividad de fabricación dirigida a vinculados económicos (folios 46 ss. del expediente judicial). / Testimonio pericial de Roberto Luis Revel Chion Toledo vertido en el juicio oral. / Testimonio pericial de José Daniel Rojas Sánchez vertido en el juicio oral”. Denuncia de seguido, que el Tribunal incurrió en un error de derecho en la apreciación de la prueba, al haber sido infringidos los artículos 82 del CPCA y 330 del 330 del Código Procesal Civil de 1986, que obligan a valorar la prueba en su conjunto y de conformidad con las reglas de la sana crítica. Acusa también infringido el principio de realidad económica en relación con las distintas funciones asumidas por la actora, según se trata de transacciones con independientes locales o con vinculados en el exterior. Alude a los tres métodos básicos de la valoración de la prueba, con especial énfasis al de la sana crítica. En su opinión, del elenco de hechos probados de la sentencia impugnada se advierte, que el Tribunal en ninguno de ellos refleja el valor o credibilidad que le da a lo dicho por su representada al responder a los requerimientos del auditor fiscal o a lo dicho por éste sobre esas respuestas, ni aprecia contenido de un contrato, ni lo que dijeron los testigos. Aduce: “Resulta evidente, entonces, la total falta de valoración de la prueba en su conjunto y según la sana crítica, pues lo que termina sucediendo es que es en la parte considerativa de Derecho en que se hace una valoración -consistente en aceptar todo lo que dijo el auditor en las distintas instancias y hasta en el juicio y quitar todo crédito a las pruebas de la actora en nombre de que el estudio de precios de transferencia no tenía firma o fecha y que por ello también todo lo dicho por el testigo perito de la actora resultó desechable -pese al reconocimiento que hace la propia sentencia de la gran capacidad y preparación en su campo que evidenció en el juicio”. Pasa luego a realizar un análisis pormenorizado de la prueba que enlistó como mal apreciada o preterida, así como de lo que debió desprenderse de ella en un análisis de conjunto y a la luz de la sana crítica. Destaca la indebida valoración y preterición por negar el Tribunal total valor probatorio al EPT aportado por la actora. Transcribe en lo de su interés, los Considerandos X y VI la sentencia impugnada, en los cuales el Tribunal se refiere al valor probatorio del EPT en cuestión, así como al testimonio del perito Roberto Luis Revel Chion Toledo y del auditor fiscal. La sentencia impugnada, subraya de nuevo, restó total valor tanto al EPT como al testimonio del testigo perito Roberto Luis Revel Chion Toledo. El Tribunal, considera, valoró esas pruebas en contra de las reglas de la sana crítica, imponiendo en sustitución de éstas, un “imaginario” de prueba legal. Asevera, refiriéndose al estudio de precios de transferencia, que: “(...) invalidar este medio de prueba porque no tiene firma y porque no tiene fecha equivale a sostener que son estos elementos legales que sin su presencia impiden el despliegue de la sana crítica. Y una norma tal de valor probatorio no existe en el ordenamiento procesal”. Asimismo, alega, se incurre en una violación del deber de analizar la prueba en su conjunto. El Tribunal, de manera simplista, censura, sostiene que el testigo Roberto Luis Revel Chion Toledo, no admitió ser el autor del estudio referido. Sin embargo, agrega: “(...) de su declaración no cabe una conclusión de este tipo como para pretender sostener una desvinculación total entre el testigo perito y el informe de precios de transferencia”. El testigo perito, argumenta, confirmó que el EPT fue coordinado por él, que se trata de un proyecto de la firma Deloitte, realizado con supervisión internacional en República Dominicana y Colombia, indicó quienes colaboraron con trabajo de campo, certificó el estándar del estudio así como las fuentes de información con las cuales se hizo. La ausencia de fecha, alega, resulta irrelevante, toda vez que el informe claramente dice que se refiere al período fiscal 2009 y que la información financiera de los comparables está en una base de datos pública y ello permite que un estudio de precios de transferencia pueda incluso hacerse prospectivamente. Lo anterior, agrega, pues la información histórica necesaria se encuentra a disposición de manera independiente y previa al estudio de precios de transferencia que se realizó. Repite, la sentencia impugnada le restó valor probatorio al documento, pese a que cumple lo que es la práctica mundial de este tipo de estudios, como confirmó el testigo perito. Opina: “No por no estar firmado el documento pierde valor probatorio. Los documentos electrónicos rara vez se firman y ello no impide q (sic) se aplique el principio de equivalencia funcional entre los documentos físicos y electrónicos. Piénsese en el valor probatorio de los correos electrónicos, por ejemplo. Además la costumbre es fuente de derecho, y hay un uso de la industria consistente en producir ese tipo de estudios sin firmar, como lo explicó el testigo perito. Esos documentos suelen emitirse en forma electrónica y no es usual que se firmen en forma manual o manuscrita. Eso no le resta autenticidad, máxime el entorno de confidencialidad y de confianza entre el consultor y el cliente”. Acusa de nuevo vulnerado el principio de equivalencia funcional del documento electrónico, consagrado en el artículo 3 de la Ley no. 8454, así como el principio de libertad de pacto, esencial del comercio electrónico. La sentencia impugnada, afirma, invisibilizó la prueba. En lugar de analizar el documento y su contenido, reprocha, se limitó a rechazarlo, como si se tratara de una hipótesis de inadmisibilidad, por falta de formalidades *ad probationem* de una prueba legalmente tasada. El fallo impugnado, enfatiza, simplemente decidió que el EPT no existía como prueba y resolvió el caso afirmando, de manera reiterada, que la parte actora no aportó ninguna prueba técnica para desvirtuar el estudio de precios de transferencia que llevo a cabo el auditor fiscal. Resume las principales conclusiones a las cuales arribó el estudio de precios de transferencia aportado por la actora al proceso y que dice confirmó el testigo perito. De ahí, afirma, debió tenerse por demostrado

el hecho 4 de la demanda, y, consecuencia de ello, se debió concluir que el factor de 62.38% es incorrecto al llevar a un ingreso ficticio, que no corresponde a uno de libre competencia, al no estar depurado de gastos de distribución y gastos administrativos. Por tanto, aduce, no debió tenerse por probado el hecho 32, ni por no probados lo tenidos como tales. Resume: “(...) el auditor negó la existencia de diferencias materiales en parte de las funciones de distribución y en las funciones administrativas. Eso se tradujo en que, para llegar a su “porcentaje de comparabilidad” del 62.38%, incluyó los costos relacionados con esas funciones como si fueran **igualmente relevantes** tanto en las ventas a vinculadas en el exterior como en las ventas a independientes locales. Es por ello, que en la operación que aparece en folio 173 del expediente administrativo, omitió reducciones relativas a los conceptos “gastos de distribución” y “gastos generales y administración. Por ello, en su análisis de comparabilidad omitió ajuste en relación con estos **factores de comparabilidad** (en el contexto de las Directrices, parte del segundo factor, véase apartado D.1.2.2 de las Directrices). Sin embargo, de la prueba que consta en el proceso, como hemos visto, se evidencia que **sí hay diferencias materiales en cuanto a las funciones de distribución y administración**”. Agrega también, el auditor fiscal negó la existencia de diferencias materiales en los riesgos, las condiciones o cláusulas contractuales y en las circunstancias de los mercados. Por esa razón, en su análisis de comparabilidad omitió ajuste alguno en relación con estos factores de comparabilidad. No obstante, ratifica, de la prueba que consta en el proceso, se evidencia que sí se dan esas diferencias. La Administración Tributaria no aceptó la existencia de esas diferencias, critica, de ahí que ni siquiera buscó el mecanismo para ajustar la comparatividad de precios haciendo uso de sus potestades de información frente al contribuyente. Prueba de ello, anota, es que en el elenco de hechos probados de la sentencia impugnada, no hay uno solo tendiente a obtener información en ese sentido. La complejidad de tomar todos esos factores en consideración en un estudio de precios de transferencia, explica, fue precisamente lo que llevó a que el estudio que aportó la actora, optara por un método distinto al método CUP que realizó el auditor fiscal, que si considera esas circunstancias de manera más sistemática y completa, siguiendo las directrices de la OCDE. Opina, la Administración Tributaria, para pretender un aumento en los ingresos de la actora, no debió dejarle a ésta última la tarea de invocar y documentar todos los ajustes de comparatividad, pues no era a la demandante a quien le correspondía la carga de la prueba, de conformidad con el artículo 185 del CNPT. A criterio del recurrente, para valorar correctamente el EPT aportado por la actora, debió verificarse si se realizó de acuerdo con los estándares internacionales, concretamente, conforme a las Directrices de la OCDE. Esta últimas, expone, en su párrafo 2.2, establece que debe elegirse el método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas, el que mejor refleje la realidad económica de la transacción realizada. En esa línea, señala, postulan las disposiciones de la OCDE, que deberá escogerse el método que: “1. Mejor se adecúe o se aplique con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; /2. Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; / 3. Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; / 4. Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables”. Desde esta perspectiva, comenta, según EPT, el método CUP utilizado por el auditor procede cuando las transacciones son idénticas o cuando las diferencias no influyen significativamente en el valor normal de mercado y se puedan cuantificar y eliminar los efectos que provoquen las diferencias a través de ajustes lo suficientemente precisos. Para ello, añade, se debe tomar en cuenta no solo el grado de comparabilidad del producto sino el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más amplias de la empresa y no sólo el grado de comparabilidad del producto. Según manifestó el testigo perito Luis Roberto Revel Chion Toledo, exterioriza, ese método se debe aplicar bajo premisas estrictas de comparabilidad, no bastando que sean idénticos los productos para deducir que el precio debería ser el mismo. Debe analizarse, precisa, los otros factores de comparabilidad. A folio 146 y siguientes del EPT, destaca, se describe la existencia de diferencias significativas y difíciles de ajustar entre los productos que se venden a entidades no vinculadas y a vinculados. El testigo perito Luis Roberto Revel Chion Toledo, arguye, fue claro al indicar que el método CUP se descartó en el EPT que dice realizó la firma Deloitte, porque hay factores de riesgos que no son cuantificables en forma razonable y que permitan llegar a determinar un precio de libre mercado que admita compararlo con el precio de exportación a vinculados. Esa es la razón, señala, por la cual la empresa Deloitte se decantó por método del margen neto transaccional, el cual requiere un nivel de comparatividad menor en el producto para obtener resultados confiables, que bajo el método CUP, el cual se basa en transacciones y no en resultados de la operación. Eso sí, explica, el método del margen neto transaccional, requiere un análisis más estricto a nivel de funciones, a la retribución de éstas, actividades y riesgos recogidos sobre las partidas operativas del Estado de Resultados; es decir, ingresos, costos de ventas y gastos operativos necesarios para la operación vinculada, excluyéndose todo el efecto financiero. Explica cómo funciona el método del margen neto transaccional. El EPT, por otra parte, indica, estableció que la actora se mantuvo por encima del rango intercuartil, lo que significa que vendió por encima del precio de libre competencia. Del análisis de EPT, resume, resulta que el precio al que vendió la actora a sus empresas vinculadas en el exterior es de libre competencia y, por tanto, no debió hacerse el ajuste tributario a la base imponible cuestionado. Manifiesta el recurrente: “*Resulta preocupante y alarmante que, ante un EPT perfectamente estándar, apegado a la práctica internacional en uno de los temas de la tributación más globalizados, un Tribunal de la República simplemente se dé el lujo de descartarlo, ignorarlo, afirmando reiteradamente que la única forma de desvirtuar la “prueba técnica” del auditor era con otra prueba técnica, pero que ésta no se hizo llegar al proceso (Considerando VI). Pues bien, esta es la prueba técnica, está en el expediente, fue admitida en la audiencia preliminar. El experto compareció al juicio oral, validó la estructura y el fondo del informe. Pero, además, por su formación, el contenido de su declaración es una prueba técnica que no hay motivo para descartar. La sentencia se desembarazó de ella de manera injustificada, contrariando las reglas de valoración del conjunto de la prueba de acuerdo con la sana crítica*”. Queda claro entonces, asegura, que el auditor fiscal no aplicó el mejor método de precios de transferencia al utilizar el CUP, que el método más apropiado a las circunstancias del caso es el del margen neto transaccional, sí como que la actora vendió a sus relacionadas incluso por encima del rango intercuartil de precios de libre competencia, lo que implicaba la ausencia total de ajuste tributario. A partir de todo lo anterior, de una correcta apreciación y valoración de las pruebas, considera el recurrente, debe corregirse el marco fáctico de la sentencia en los siguientes términos: “*Tener por probado el hecho 4 de la demanda en cuanto a que el precio a que Unilever vendió a sus vinculadas está justificado en términos de no ser inferior a un precio de libre competencia (es incluso superior). / Tener por probado que la Administración Tributaria, al elegir el método CUP, no respetó los límites de la discrecionalidad, la razonabilidad y los límites de la ciencia y de la técnica, límites objetivamente establecidos en las Directrices de*

la OCDE, según la jurisprudencia de la Sala Constitucional: al violentarlas, se irrespetaron tales límites. Por consecuencia, debe desestimarse el hecho no probado 1 de la sentencia. / Tener por probadas las nulidades alegadas, al evidenciarse que el motivo, en tanto antecedente fáctico y jurídico, no existe tal y como se tomó en cuenta al dictar los actos (que se dictaron como si mi representada hubiera vendido a precios inferiores a los de libre competencia, cuando lo verdadero es justamente lo contrario); igualmente al evidenciarse que el contenido del acto (fijación del precio de libre competencia por la aplicación de un factor de 62.38% al precio de venta a terceros independientes, mecanismo defectuoso que no considera diferencias que debieron ser consideradas a la hora de terminar la base imponible y el impuesto correspondiente y que, en el fondo, es producto de la aplicación de un método inadecuado para las circunstancias -el CUP). En consecuencia, debe desestimarse el hecho no probado 2 de la sentencia. / Tener por probado que se desvirtuó, con prueba técnica, que la elección del método no fue adecuada para el caso concreto, que el estudio de intercuantiles era necesario y que su ausencia vició de nulidades el estudio de comparabilidad realizado y que, en efecto, dicho estudio estuvo mal realizado, con lo que debe desecharse íntegramente el hecho no probado 3 de la sentencia".

Expone luego el casacionista la forma en que se podría intentar, a partir de las anteriores correcciones del cuadro fáctico, determinar el porcentaje de deflación correcto con base en el estado financiero segmentado de folio 172 del expediente. Por último, menciona de nuevo las normas sustantivas que acusa indirectamente infringidas por el fallo impugnado, las cuales citó al inicio de su exposición del cargo. Se refiere a la Directriz Interpretativa no. 20-03, denominada "Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado", vigente en el período fiscal 2009, la cual, dice, encuentra asidero para que la Administración Tributaria proceda a los ajustes respectivos en el artículo 8 del CNPT. En su opinión: *"Es claro que esta directriz le atribuye a los artículos 8 y 12 un particular y específico significado, introduciendo el enfoque de "precios de transferencia" como un contenido del criterio de realidad económica"*. Se refiere a las sentencias de la Sala Constitucional 4940-2012 y 8739-2012, las cuales dice resolvieron sobre la legalidad de la citada Directriz no. 20-03, sobre todo respecto al carácter vinculante de las directrices de la OCDE como normas técnicas, pese a no ser miembro de dicho organismo internacional, a la luz de los preceptos 15 y 16 de la LGAP, en relación al ámbito de discrecionalidad técnica. Sus argumentos, sostiene, *"(...) se orienta a decir que el concepto de precios de libre competencia es, en realidad, un concepto jurídico indeterminado, cuya precisión queda en el ámbito de la llamada discrecionalidad técnica de la Administración"*. Tras las mencionadas sentencias de la Sala Constitucional, comenta, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto no. 37898-H "Disposiciones sobre Precios de Transferencia", de 5 de junio de 2013, normativa completa y moderna sobre el tema, dirigida a introducir seguridad jurídica tanto para los administrados como para la propia Administración, dada la incertidumbre provocada por la incongruencia administrativa de a veces aplicar y a veces no la Directriz 20-03, según un interés netamente fiscalista. Agrega: *"Aunque suene paradójico, debemos entender que el Reglamento es aclaratorio de cómo siempre deberían haberse tratado las transacciones entre partes relacionadas, lo que sin duda evidenciará muchos errores cometidos hasta ahora y aún en proceso de comisión. Excepción a esto es la obligación formal de presentar declaraciones informativas especializadas, respecto de la que el Reglamento sí es innovativo; no tanto los deberes de documentación, pues en casos concretos ya en trámite, como el presente, puede ser que no haya más forma de demostrar la procedencia de ciertos gastos deducibles que el contar con documentación técnica relacionada con los denominados "estudios de precios de transferencia"*. Sin duda, afirma, aún en los casos en trámite van a tener que ser revisados según las reglas de Decreto no. 37898, que no hace sino aclarar lo que ya venía implícito en la Directriz 20-03. Añade: *"Por ello yerra la sentencia al sostener que este Reglamento no es aplicable al caso por imperio del principio de irretroactividad de las normas. En todo caso, lo relevante es cómo, en el presente caso, indirectamente ha infringido, indirectamente, las Directrices de la OCDE, a las cuales igualmente remite el Reglamento"*. En primer lugar, arguye, incurre el Tribunal en violación de los Apartados D.1.1. y D.1.2 del Capítulo 1º de las Directrices, relativo al análisis de comparabilidad", y con ello de los artículos 15 y 16 de la LGAP. En el párrafo 1.36, relata, se establece que al llevarse a cabo la comparación se deben tener en cuenta las diferencias significativas entre las operaciones o entre las empresas comparadas. De tal manera, expone, para poder determinar el grado real de comparabilidad, resulta necesario hacer una valoración de las características de las operaciones o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, para así realizar los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia. Las características o factores que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad, explica, son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos, las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persigan. Así, asegura, no se puede comparar si no se toman en cuenta todos y cada uno de estos factores, en la medida que determinen diferencias significativas entre las transacciones o empresas a comparar. La sentencia recurrida, censura, violenta este conjunto de directrices, al haber apreciado indebidamente el acervo probatorio, así como por no haber tenido por demostrados los hechos que revelan ese tipo de diferencias significativas, aspectos que no fueron tomados en cuenta para hacer el ajuste de precios de transferencia. El fallo impugnado, recrimina, avaló una determinación tributaria que no tomó en cuenta, de manera suficiente y completa, las diferencias respecto de las funciones de distribución y administración en las ventas a vinculadas en el exterior e independientes locales. Tampoco tomó en cuenta, amplía, diferencias básicas en cuanto a los riesgos, las cláusulas o condiciones contractuales y las circunstancias económicas. Por otra parte, reprocha, la sentencia recurrida yerra al considerar que los requisitos de la discrecionalidad de los artículos 15 y 16 de la LGAP, se satisfacen con escoger un método de los reconocidos por la OCDE, violentando la regla del mejor método establecida en los párrafos 2.2., 2.4., 2.6 y 2.7 de las Directrices. En su criterio, no basta con aplicar uno de los cinco métodos dispuestos por las Directrices de la OCDE, sino que hay que aplicar uno que sea apropiado para producir resultados de plena competencia y, por tanto, no produzcan el efecto de hacer tributar a un contribuyente sobre un beneficio que no es real, simplemente porque se aparta de la media por factores comerciales. El párrafo 2.2. de las Directrices de la OCDE, comenta, señala que se debe elegir el método más adecuado para las circunstancias concretas, tomando en consideración las ventajas e inconvenientes de cada método y la naturaleza de las operaciones vinculadas y no vinculadas. Para este caso, insiste, el mejor método era el del margen neto transaccional. El Tribunal, crítica, al avalar el método CUP que siguió el auditor fiscal, infringió entonces las Directrices de la OCDE. También estima quebrantados los párrafos 2.14 y 2.6 de las Directrices de la OCDE. El auditor fiscal, reprende, no hizo esfuerzo alguno para ajustar el efecto de los gastos de distribución y generales y de administración, pese que él mismo reconoció las diferencias en estas funciones. Tampoco hizo

esfuerzo alguno por tomar en cuenta los otros factores de comparabilidad. Apunta: "(...) véase cómo, en sede judicial, hemos traído un estudio que aplica otro método, que lleva al mismo resultado al que se hubiera llegado si se toman en cuenta en el análisis del CUP los gastos de distribución y generales y de administración. Se ha ofrecido aquí precisamente ese análisis complementario que pide el párrafo citado de las Directrices". Al haber respaldado las determinaciones administrativas, sostiene, la sentencia impugnada comete infracción de los citados párrafos de las Directrices de la OCDE. Adiciona: "Al negar todo valor probatorio a un Estudio de Precios de Transferencia hecho en respeto al Capítulo III de las Directrices, en que se desarrollan todos los aspectos que debe contener un análisis de comparabilidad, incluyendo el llamado "Proceso tipo" (párrafos 3.4 ss.), la sentencia ha infringido este Capítulo en bloque. En concreto, en este Capítulo se desarrollan todos los pasos e iter que debe llevar un estudio de precios de transferencia, los cuales fueron rigurosamente seguidos por el Estudio presentado en autos". Todas esas infracciones a las Directrices OCDE, estima, conllevan la violación de los artículos 15 y 16 de la LGAP. El fallo impugnado, argumenta, viola indirectamente los artículos 133, 132, 158 y 166 de la LGAP, a consecuencia de la indebida apreciación de la prueba y defectuosa construcción del marco fáctico. De ahí, subraya, tiene el Tribunal como hecho no probado el que se hayan probado las nulidades alegadas. Concluye: "Al ser lo correcto lo contrario, se ha mantenido la vida a actos administrativos viciados en el motivo y el contenido de los actos administrativos, cuando de conformidad con las normas indicadas esos vicios deben llevar a la declaración de nulidad absoluta".

XI.- Como bien indica el casacionista a lo largo de su alocución: "La sentencia declara sin lugar la demanda, aduciendo, básicamente, que la parte actora no produjo prueba técnica apta para contrarrestar el estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria. Este es el eje central de la sentencia: la supuesta omisión probatoria". En efecto, la sentencia recurrida insistentemente se refiere a esa desatención probatoria una y otra vez: "En relación con la selección del método, este Tribunal considera que en el ejercicio de las potestades exclusivas y excluyentes, de control del ejercicio de potestades discrecionales, que por imperativo constitucional se le ha asignado al juez contencioso, lo único que podría hacer sería revisar si en su ejercicio, se respetaron los límites a la discrecionalidad, en este caso particular el respecto a las reglas de la ciencia y la técnica (art. 16 LGAP), los hechos determinantes, la razonabilidad (que la decisión no sea arbitraria) y la racionalidad, los derechos de los particulares frente a ella, es revisar, si en la adopción de esa decisión parte de la Administración se observaron lo límites de la discrecionalidad. Este Tribunal es de la tesis, que la única forma de desacreditar la decisión adoptada desde el punto de vista de la ciencia y la técnica, hubiera sido a través de otro estudio técnico que evidenciara, la incorrección del método y del estudio realizado, sin embargo este estudio no se aportó, y no basta la simple manifestación de un experto que aunque profesionalmente, nos merece todo el respecto por la sólida formación que evidenció a lo largo de su declaración, para concluir que el serio estudio realizado por el **fiscalizadora** lo largo de nueve meses, (el cual también evidenció una amplia formación y un vasto conocimiento del tema), parte de una base errónea a partir del método utilizado y del estudio de comparabilidad realizado (...) Como ya se indicó, lo declarado por el testigo (se refieren al testigo perito José Daniel Rojas Sánchez, auditor de la fiscalización), no solo fue consistente, y coherente, sino que se apegó al estudio realizado, el cual a su vez se fundó en la prueba aportada por la actora, o producida durante la fiscalización, de ahí que se requería más que una declaración de un experto, para desvirtuar esa prueba técnica, se necesitaba otra prueba técnica que lo desacreditara, pero la misma no se hizo llegar al proceso, tampoco se demostró la trasgresión a otros límites de la discrecionalidad. Con lo anterior no quiere decir el Tribunal que el estudio esté correcto, pues no tiene otro parámetro técnico para afirmarlo, sino que el mismo no fue desacreditado mediante prueba idónea (...) Uno de los ejes principales en que se basa esta demanda, es la elección del método escogido, sin embargo la justificación de la idoneidad del método Libre Comparado, era una carga procesal que correspondía a la parte actora, con pruebas igualmente técnicas, sin embargo dicha elección no fue desvirtuada. Por el contrario el auditor, justificó plenamente la utilización del método, por lo que no cabe más que concluir, que no se desvirtuó que el método Cup adoptado, no fuera correctamente usado (...) A esta altura es preciso indicar que la desacreditación de dicho estudio (se refiere al realizado por el auditor fiscal), correspondía a la parte actora, sin embargo como ya se apuntó en el acápite anterior, se echó de menos en el juicio una prueba técnica que combatiera desde el punto de vista técnico, el análisis comparativo realizado por el señor fiscalizador (...) El Tribunal considera como ha venido sosteniendo en esta sentencia, que si existía discrepancia en torno a la forma en cómo se realizó el estudio de comparabilidad y los hallazgos y resultados a los que se llegó, debió aportarse otro estudio técnico que lo combatiera (...) En relación a lo argüido por la actora que más que motivos de nulidad son argumentos, con los que está en desacuerdo, estima esta autoridad, que no procede en esta sede descartar un método, porque como ya se ha explicado, no se aportó un criterio técnico que cuestione o desacredite su aplicación, porque las empresas no son comparables, y en su defecto proponga el uso de otro método por adecuarse mejor a las circunstancias del caso concreto (...) Nuevamente la actora sostiene, la inexistencia del estudio de comparabilidad, pero no desvirtúa con prueba técnica, que el estudio realizado no constituya un análisis de comparabilidad. Tampoco lo hace en relación con los intercuartiles, y las implicaciones que su ausencia podría acarrear al estudio, tampoco justificó la necesidad de este estudio con prueba técnica (...) La actora pretende demostrar con un estudio de precios de transferencia que se aporta en sede jurisdiccional, que sus alegatos estuvieron apegados a la realidad. Dicho de otra forma pretende subsanar sus falencias probatorias, con un estudio que al momento de la fiscalización no se tenía, véase que el estudio no tiene fecha de elaboración, razón por la cual no se puede saber con certeza de cuando es, tampoco se sabe quien lo elaboró porque no tiene ninguna firma, razón por la cual no se puede acreditar la experticia de quien lo elaboró, en ese sentido se llama la atención que el testigo Roberto Luis Revel Chion Toledo, no asume su autoría, sino que indica que pasó por sus manos. Esto elementos son suficientes para que esta cámara, le reste valor probatorio al referido informe (...) Tal y como se ha explicado de forma reiterada al analizar la otra resolución recurrida, la actora no desvirtúa la existencia y corrección del estudio de comparabilidad, ni acredita con prueba técnica, la razón por la cual afirma que el método elegido no fuera el correcto, o no cumple con los requisitos que enuncia, tampoco justifica técnicamente, porque era necesario a esa data, realizar el estudio de intercuartiles, ni porque su ausencia viciaba el estudio de nulidad, véase que a esa data el decreto N° 37898 no podía obligar a la Administración, pues a esa fecha estaba vigente la directriz 20-30, y si bien la actora la actora siempre orientó sus decisiones conforme a la directrices de la OCDE, el decreto mencionado no la obligaba. Pero además la actora debió acreditar con prueba técnica, y no lo hizo, el porqué de la ausencia de ese estudio, viciaba de nulidad lo actuado. Tal y como se ha mencionado, más que argumentar la parte tenía que probar y en la especie fue ayuna en hacerlo. Así

las cosas se rechaza respecto de esa resolución recurrida la nulidad alegada (...) Se concluye que ya se ha analizado en un considerando previo, que para este Tribunal no se acreditó con prueba técnica, que la administración Tributaria, a la hora de adoptar el método para el estudio de los precios de transferencia, no respetara los límites de la discrecionalidad, ni las reglas de la OCDE, ni que las decisiones adoptadas fueran nulas por ausencia de motivo, contenido o arbitrariedad". En el cargo en estudio, el recurrente insiste en la existencia del EPT que aportó la actora para desvirtuar el estudio de precios de transferencia que realizó la Administración Tributaria, en la falta de valoración del mismo, tema que ya fue abordado por esta Sala al resolver las censuras de índole procesal. A fin de evitar reiteraciones, deberá estarse a las consideraciones dadas en los considerandos supra. Evidentemente, al habérsele restado, justificadamente, valor probatorio al EPT aportado por la accionante, no existe otra prueba técnica que haya hecho llegar la actora al proceso o se haya practicado en éste, capaz de desvirtuar el estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria. Las restantes pruebas que acusa erróneamente apreciadas no constituyen pruebas técnicas que por si solas puedan suplir esa omisión que extraña el Tribunal y a nada llevaría los errores de apreciación de existir, pues no tendría la virtud de variar el resolutivo de la sentencia impugnada, dada su intrascendencia ante la falta de una prueba técnica que combata lo resuelto en sede Administrativa, eje central del fallo impugnado. De ahí que, deberá rechazarse el reproche, como se hará.

XII.- Segundo: Imputa al fallo impugnado violación directa del artículo 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA). El Tribunal, señala, condena en costas a su representada, bajo la afirmación de que las costas procesales y personales constituyen una carga que se impone a la parte vencida por el hecho de serlo. La dispensa de esta condena, advierte, solo es viable cuando hubiere, a juicio del Tribunal, motivo suficiente para litigar o bien, cuando la sentencia se dicte en virtud de pruebas cuya existencia desconociera la parte contraria. En el presente asunto, menciona, sostiene el Tribunal que no se observa motivo para dispensar de la aplicación de la máxima de condena al vencido, razón por la cual condena a la actora al pago de las costas de este proceso. No obstante alega: *"La seriedad de los argumentos expuestos por nuestra representada no puede dar lugar a dudas. Hemos defendido posiciones amparadas a la letra y espíritu de la normativa y a la mejor doctrina, en aras de proteger el patrimonio de la empresa en lo que consideramos una actitud arbitraria del Estado, avalada por la sentencia recurrida. A esto debemos añadir la importante cuantía de los montos a cobrar a nuestra representada en juego. En consecuencia, no hay duda de que ha habido motivo bastante para litigar"*.

XIII. La representación de la actora impugna el fallo del Tribunal en tanto este dispuso imponerle el pago de ambas costas. El recurrente estima que hubo motivo bastante para litigar, que su representada hizo un uso racional del sistema procesal, así como que le asistía razón pausable para litigar. El artículo 193 del CPCA dispone que al vencido será a quien se condene en esos gastos, siendo el inciso a) y b) de ese numeral los que establecen los casos de exención a dicha condenatoria, es decir, enumera taxativamente los casos excepcionales en que se podrá exonerar en costas a la parte perdedora. De lo anterior se deduce que la regla es la condenatoria y la situación contraria es la excepción, a la vez que esta última circunstancia corresponde a una facultad del juzgador que puede o no ser ejercida por este. Ante la Sala, el apoderado de la actora indica que su representada tuvo motivo bastante para litigar por las razones invoca. Ahora bien, como se dijo, de acuerdo con el numeral 193 del CPCA, la exención en costas implica una potestad del juzgador, sobre la cual, esta Sala no puede ejercer control de legalidad alguno si el Tribunal decidió no ejercer esa posibilidad consagrada en la ley. Así las cosas, como a través del recurso de casación se ejerce control de legalidad, la sentencia en la que no se pone en práctica la potestad no puede ser objeto de control pues no puede haber en ese caso violación alguna de la ley. Al contrario, como la potestad es reglada, cuando se ejerce sí es admisible la casación, a los efectos de controlar el respeto de la regla. Consecuentemente, el agravio no resulta procedente y deberá denegarse.

XIV.- Por las razones precedentes, se impone desestimar el recurso con sus costas a cargo de su promovente.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso planteado, con sus costas a cargo de quien lo promovió. JC VILLALOBOS



XXXXXXXXXXXXXXXXXX

SKERKYN9B861

LUIS GUILLERMO RIVAS LOAICIGA -
MAGISTRADO/A



XXXXXXXXXXXXXXXXXX

RB8U1SEATQI61

IRIS ROCIO ROJAS MORALES -
MAGISTRADO/A



XXXXXXXXXXXXXXXXXX

ROMRAFUVBRC61

DAMARIS VARGAS VÁSQUEZ -
MAGISTRADO/A



XXXXXXXXXXXXXXXXXX

ENPWBD1JWME61

CARLOS GUILLERMO ZAMORA CAMPOS -
MAGISTRADO/A



XXXXXXXXXXXXXXXXXX

XYLBB6JIF1A61

JORGE LEIVA POVEDA - MAGISTRADO/A

Clasificación elaborada por SALA PRIMERA del Poder Judicial. Prohibida su reproducción y/o distribución en forma onerosa.

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 11-11-2025 15:14:17.