

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: JURISPRUDENCIA SOBRE AL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN: A lo largo del presente informe, se efectúa una breve recopilación jurisprudencial relacionada con el acto administrativo tributario. Se examina jurisprudencia judicial y administrativa, donde se analiza la aplicación de la motivación del acto administrativo tributario, desde distintas perspectivas. Asimismo, se examina un caso en el que se ejecuta una resolución a pesar de no estar en firme el acto administrativo que fija el tributo.

Índice de contenido

DESARROLLO:.....	2
1. Jurisprudencia.....	2
a. Ejecución de la resolución pese a falta de firmeza del acto determinativo del tributo.....	2
b. Facultad de aplicar contribuciones o establecer exenciones.	5
c. Declaración oficiosa de la nulidad del acto.....	12
d. Motivación del acto administrativo.....	12
e. Determinación de la obligación tributaria.....	13
f. Incidente de nulidad.....	13

DESARROLLO:

1. Jurisprudencia

a. Ejecución de la resolución pese a falta de firmeza del acto determinativo del tributo

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]ⁱ

"IV. En relación al fondo de la discusión, la representación de la empresa recurrente argumenta su inconformidad con la tesis del a quo, en cuanto da razón a la tesis del Estado en lo tocante a sostener que el Tribunal Fiscal Administrativo no aplicó correctamente el artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según el cual para iniciar el procedimiento sancionador "no será necesario que el procedimiento de determinación de tributos haya agotado la vía administrativa". También ese fallo ratifica la directriz de la Dirección General de Tributación N° 01-02, de 10 de enero del 2002, denominada "Procedimiento sobre la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios", según la cual el procedimiento sancionador puede desarrollarse en forma paralela al procedimiento determinativo, con la condición de que el órgano administrativo resuelva primero el determinativo y luego el sancionador, y, en caso de recurso sólo del determinativo debe suspender la ejecución de la resolución del sancionador, hasta que se resuelva el recurso relacionado con el determinativo. Esa interpretación la combate la apelante con los argumentos que siguen: 1) El artículo 153 de repetida cita, permite que se inicie el procedimiento sancionador sin que se haya agotado la vía administrativa en el determinativo, pero no que se finalice, por la elemental razón de que lo resuelto en aquél, es presupuesto objetivo y cuantitativo de la sanción prevista en el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 2. La Directriz referida tiene previsiones en la hipótesis en que el contribuyente no recurra el procedimiento sancionador, pero sí el determinativo. En tal caso, se dice, se puede dictar la resolución sancionadora, pero no se le puede ejecutar hasta que se resuelva el recurso contra el determinativo. Así, si tal recurso se resuelve favorablemente al contribuyente, debe revocarse de oficio el acto sancionador y su resolución, en virtud de la relación de dependencia existente entre ambos, solución que estima inconsistente y que aplica en forma errónea el artículo 153 del mismo Código. 3. El artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública consagra el principio de la ejecutoriedad

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de los actos administrativos, al señalar que "la Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables...". De ese modo, la Administración tiene la potestad, esto es, el poder-deber de ejecutar los actos eficaces y válidos. No puede decidir no hacerlo. Así si se dicta la resolución el procedimiento sancionador y ésta no es recurrida, queda firme en la vía administrativa, por lo que no habría razón para no ejecutarla. La Directriz, en abierta invasión a las potestades legislativas, dispone, contra legem, que no se ejecute la resolución, "por su dependencia" con la firmeza del procedimiento determinativo. Esto, evidencia que la firmeza del acto determinativo es un presupuesto básico del elemento motivo, del acto sancionador, lo que implica que éste no debe dictarse sino hasta que aquélla se produzca. El dictado del acto sancionador sin dicho presupuesto lo vicia de nulidad absoluta, por falta de motivo. De ese modo acusa a la Directriz dicha de incurrir en una doble incoherencia, primero, manda dictar un acto inválido o nulo y segundo, en lugar de ejecutarlo como procede, consiente de su invalidez, ordena que no se ejecute. 4. La Directriz ordena también "revocar de oficio" el acto sancionador si luego la resolución del Recurso determinativo favorece la contribuyente. Sin embargo el artículo 156.1 de la Ley General de la Administración Pública establece que "No será posible la revocación de actos reglados" y se pregunta, ¿Qué más acto reglado puede concebirse que el que impone una sanción, sujeta al principio de legalidad y de tipicidad punitiva?. Lo que en su opinión evidencia, que la solución administrativa ahora avalada por la resolución recurrida, no hace más que contravenir groseramente la ley, por lo que pide se revoque la sentencia objeto de alzada. V. En esta litis, consta en el expediente que en la administración tributaria la empresa demandada fue objeto de dos procesos, uno determinativo de la renta y otro, en el cual se imponen sanciones por infracciones tributarias por omisión o inexactitud en el pago de los impuestos selectivo de consumo, general sobre las ventas y renta. Recurrida esta última ante el Tribunal Fiscal Administrativo, éste la anuló justificando su decisión en que la resolución determinativa aún no estaba firme al no haberse resuelto el recurso de apelación elevado a su conocimiento. VI. Debe analizarse en primer término si el Tribunal Fiscal Administrativo tenía potestad para anular la resolución sancionatoria, en este caso INFRAC-DT10V CR-049-01 de la Dirección General de Tributación Administración de Grandes Contribuyentes. La potestad de anulación en el ámbito del derecho público, corresponde a la existencia de vicios esenciales que aquejen al acto recurrido y que consten o se hayan demostrado palmariamente. En el caso que se examina, de la resolución objeto de este proceso

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de lesividad, parca en explicaciones, se puede deducir sin embargo que la causa de la nulidad es la inexistencia de una resolución firme, determinativa de los tributos del contribuyente. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la Sección Quinta, que regula el procedimiento para aplicar sanciones administrativas, en el numeral 153 literalmente dice: " Inicio de causa. Para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa". Entonces, está claro que el "inicio" de procedimiento sancionador puede ocurrir antes de que el determinativo haya apurado la vía administrativa. El conflicto es que una vez iniciado, el funcionario competente deberá seguir los pasos que señala el numeral 150 del mismo Código, que prevé en los casos en que no haya autodeterminación de la sanción, como ocurre en el que se analiza, que se pondrá en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que estime conveniente y para aportar las pruebas de descargo, disponiendo textualmente:" Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes. La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año. También se aplicará el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en este Código y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; sin embargo, no será aplicable la norma del inciso 9) del artículo 83 de esta última ley. Con respecto a la suspensión de la ejecución del acto administrativo sancionatorio, se aplicará el régimen general de los artículos 91 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa." De conformidad con la normativa transcrita, resulta evidente que la nulidad decretada por el Tribunal Fiscal Administrativo es contraria a la ley, pues el acto que impuso la sanción a la actora había seguido el trámite señalado en el ordenamiento jurídico tributario y llegaba a su sede para su conocimiento y resolución. No pasa desapercibido a este Tribunal, el hecho de que el acto determinativo de los tributos de la accionante no estuviera firme, lo cual requiere de ese órgano una solución al conflicto, para lo cual podría recurrir a las mismas leyes tributarias o la legislación supletoria que autoriza el numeral 163 del Código citado."

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

b. Facultad de aplicar contribuciones o establecer exenciones

[SALA CONSTITUCIONAL]ⁱⁱ

"Esta Sala en sentencia número 2001-05398, de las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del veinte de junio de este año, respecto de los hechos aquí planteados, en lo que interesa consideró que:

"...I.- Sobre la admisibilidad. Esta acción resulta admisible en virtud de lo dispuesto en los artículos 73 y siguientes de la Ley de Jurisdicción Constitucional. La legitimación del accionante proviene del recurso de amparo tramitado con el número de expediente 01-003534-0007-CO, en donde, por resolución de las quince horas treinta y un minutos del diecinueve de abril de este año, se le otorgó plazo para formalizar la acción, en aplicación de lo establecido en el artículo 48 de la misma Ley.

II.- Normativa cuestionada. El objeto de esta acción lo constituyen los decretos ejecutivos número 19449-H del doce de noviembre de mil novecientos noventa y 20950-H del veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y uno. La impugnación se dirige concretamente contra la inclusión de las microbuses dentro de las mercancías afectas al pago del Impuesto Selectivo de Consumo.

III.- Inexistencia de violación al principio de reserva de ley en materia tributaria. El tema planteado por el accionante fue objeto de pronunciamiento por parte de este Tribunal, al resolver una acción de inconstitucionalidad planteada contra el decreto ejecutivo número 19449-H de doce de noviembre de mil novecientos noventa. En ese asunto, el accionante reclamaba que con base en ese decreto, se le había cobrado el Impuesto Selectivo de Consumo en la importación de un vehículo tipo microbús, cuando lo cierto era que la misma Ley en sus anexos, había excluido esa partida. La Sala resolvió al respecto lo siguiente:

"En cuanto a los demás quebrantos alegados, esto es, con relación a los artículos 121 incisos 1) y 13), 129 y 140 incisos 3), 6) y 18) de la Constitución Política ya han sido objeto de pronunciamiento por parte de esta jurisdicción con relación a otro Decreto impugnado. Así en la sentencia 01426-95 de las dieciséis horas del catorce de marzo de mil novecientos noventa y cinco se señaló:

"II).- EL ARTICULO 12 DE LA LEY DE CONSOLIDACIÓN DE IMPUESTOS SELECTIVOS DE CONSUMO Y EL PODER TRIBUTARIO : El artículo 12 de la Ley número 4961 y sus reformas aquí impugnado, en lo que interesa establece:

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

«Artículo 12.- Flexibilidad. El Poder Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda queda facultado:

a) Reducir total o parcialmente las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías indicadas en los anexos 1, 2 y 3 de esta Ley; b) Restituir, total o parcialmente las tarifas ad valorem correspondientes a las mercancías comprendidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley; c) Elevar las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías incluidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley, hasta en quince puntos porcentuales de los niveles establecidos en esos anexos; y ch) Incluir nuevas mercancías o sucedáneos en los anexos, de las comprendidas en ellos, así como elevar temporalmente las tarifas ad valorem de las mercancías incluidas en los anexos 1 y 2 de esta ley, por un plazo no mayor de seis meses y hasta en un cien por ciento (100%), con el propósito de atender problemas relacionados con las prácticas desleales de comercio exterior. En estos casos se requerirá, no sólo la aprobación del Ministerio de Hacienda, sino también el dictamen favorable de la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica y la aprobación de la Asamblea Legislativa, la cual deberá producirse dentro del mes siguiente, contado a partir de la fecha en que el Poder Ejecutivo envíe el decreto correspondiente a la Asamblea. Esta conocerá y votará la aprobación o improbación del respectivo decreto en una sola sesión plenaria.-

Este acto legislativo será de naturaleza administrativa, según los términos del párrafo final del artículo 124 de la Constitución Política.-

El silencio de la Asamblea Legislativa sobre este decreto en el término citado, deberá entenderse como consentimiento... »

Tal disposición se impugna -como se dijo-, por estimarse que al establecer la Constitución Política un principio de reserva legal absoluto en materia impositiva, el legislador no podía delegar válidamente en el Poder Ejecutivo, el establecimiento de un elemento que como la tarifa, resulta esencial. En relación con el denominado "poder tributario" y la flexibilidad establecida en esa norma, ha dicho esta Sala:

«La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)...", con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes, de modo que puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo. De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.

II.- Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una "delegación relativa" de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su antigua función contralora de la constitucionalidad de las normas:

"Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por el contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo.(...)

El artículo 11 de la Ley de Reforma Tributaria, N° 4961 de 10 de marzo de 1972, señala un máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías a que se refiere el artículo 4°, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador, sin que la citada regla pueda estimarse inconstitucional por el solo hecho de autorizar una tarifa variable o de carácter elástico, pues en ello no hay delegación de la potestad tributaria que le compete a la Asamblea Legislativa sino una mera consecuencia de la índole del impuesto,

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de la diversidad de mercaderías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedáneas de otras. (...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue." (Corte Plena, ses. ext. 21-11-73). » (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año).-

La Sala reitera esos pronunciamientos, y por ello, habiéndose resuelto en favor de la reserva legal "relativa", el problema planteado por el accionante en cuanto al poder tributario establecido en el artículo 121 inciso 13) constitucional, no puede estimarse que el artículo 12 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo delegue inconstitucionalmente en el Poder Ejecutivo, el ejercicio de funciones que le son propias, razón por la que debe desestimarse desde ahora, este extremo de la acción.-

III).- EL DECRETO EJECUTIVO NUMERO 23773-H: Otro de los aspectos sometidos al análisis de la Sala, es el relativo al Decreto Ejecutivo número 23773-H, el cual, se afirma, es inconstitucional por regular materia reservada a la ley, en el caso concreto expresada en la modificación que hace de las tarifas establecidas en los anexos de la Ley número 4961, así como en la inclusión de nuevas mercancías no incluidas en aquéllos. En este sentido, y en concordancia con lo expresado en el considerando que antecede, cabe indicar que si la disposición legal que habilita al Poder Ejecutivo, para modificar los porcentajes de las tarifas por ella establecidos, así como para incluir nuevas mercancías, resulta ajustada a las normas constitucionales que regulan el poder tributario del Estado, también lo es el ejercicio concreto de esa atribución, en tanto se ajuste -como ocurre con el decreto número 23773-H- a los parámetros legales que regulan la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo. Así lo estableció la Sala en la sentencia número 0730-95 antes citada, que en lo conducente señaló:

«Claramente se desprende de la exégesis del Decreto Ejecutivo número 23773-H publicado en el Alcance número 32 de la Gaceta número 229 del primero de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, que su objeto fue única y exclusivamente la modificación de las tarifas del Impuesto Selectivo de Consumo que habrán de cancelar un determinado número de mercancías cuya individualización se hace en el artículo primero. Tal facultad de

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

modificación -según el propio decreto lo señala- tiene su fundamento legal en los incisos a), b) y c) del Artículo 12 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, número 4961 del diez de marzo de mil novecientos setenta y dos y sus reformas, que dicen:

"Artículo 12.-Flexibilidad. El Poder ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda queda facultado:

a) reducir total o parcialmente las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías indicadas en los anexos 1,2 y 3 de esta ley;

b) Restituir total o parcialmente las tarifas ad valorem correspondientes a las mercancías comprendidas en los anexos 1,2 y 3 de esta ley;

c) Elevar las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías incluidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley, hasta en quince puntos porcentuales de los niveles establecidos en esos anexos..."

Queda claro entonces que la potestad del Poder Ejecutivo para llevar adelante la modificación de tarifas mediante Decreto, se origina en esta norma de rango legal.-

III.- Por su parte, las accionantes señalan que la emisión del Decreto por parte del Ejecutivo, lesiona los artículos 140 inciso 3) -relacionada implícitamente con el 105- y 121 inciso 13) de la Constitución Política; sin embargo, en cuanto al primero de ellos, es claro que no tiene ninguna relevancia en la controversia puesto que sí existe una norma legal vigente emitida por la Asamblea Legislativa que faculta al Poder Ejecutivo a emitir decretos como el impugnado y el Ejecutivo, como se apuntó, no ha excedido en forma alguna el contenido de la misma, de manera que no se trata en absoluto de una forma inconstitucional de legislar, sino meramente del acatamiento de lo preceptuado en una ley preexistente, válida y vigente. Similarmente, el artículo 121 constitucional tampoco se infringe con la emisión del Decreto Ejecutivo que aquí se discute, ya que no se está en presencia del establecimiento de tributo alguno, ni de modificación a la ley que lo creó, puesto que es ésta precisamente la que fija claramente las facultades que tendrá, en materia de fijación de tarifas del Impuesto Selectivo de Consumo, el Poder Ejecutivo.-

IV.- De conformidad con lo expuesto, queda establecido que el Decreto Ejecutivo número 23773-H publicado en el Alcance número 32 de la Gaceta número 229 del primero de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro no roza con los artículos 11, 121 inciso 13) -inciso a) del artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- y 140 inciso 3) de la Constitución Política, por lo que procede rechazar por el fondo el recurso en

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

cuanto a ello.-

V.- En cuanto al reparo de que no resulta posible la "inclusión" de nuevas mercancías o sucedáneos en los anexos a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, por la vía del inciso ch) del artículo 12 de ese cuerpo normativo, ya este tribunal estableció que el ejercicio de esa facultad debe ser "...con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue" y tomando en cuenta la finalidad propia de ese régimen impositivo, cual es desincentivar el consumo -de forma selectiva- de algunas mercancías mediante la imposición de una carga tributaria, con arreglo a ciertos indicadores económicos, válidos para determinado tiempo, circunstancia que los convierte en hechos futuros inciertos, vemos que no resulta posible que el legislador, de antemano y en forma concreta -a priori-, determine cuales van a ser las mercancías objeto del tributo, pues no se puede predecir el comportamiento de la situación económica imperante para el día de mañana o en los años venideros, de manera que, resulta razonable que en virtud de tales circunstancias, que el legislador "delegue en forma relativa" esa "individualización" en el Poder Ejecutivo para la consecución, efectiva, de los fines propuestos, sin que ello implique un quebranto al principio de reserva de ley en materia tributaria y en consecuencia una violación a lo dispuesto en el inciso 13 del artículo 121 Constitucional (sentencia número 0730-95 citada)... Los argumentos externados en aquella oportunidad resultan aplicables al Decreto que se impugna en esta acción, pues, de lo que se queja el accionante es que en la normativa cuestionada se incluyen partidas impositivas que estaban excluidas de la Ley. Conforme se señaló, no resulta posible que el legislador, de antemano y en forma concreta -a priori- determine cuáles van a ser las mercancías objeto del tributo, pues no se puede predecir el comportamiento de la situación económica. De ahí que resulta razonable que el legislador delegue en forma relativa esa "individualización" en el Poder Ejecutivo para la consecución efectiva, de los fines propuestos, sin que ello implique un quebranto al principio de reserva de ley en materia tributaria y en consecuencia una violación a lo dispuesto en el inciso 13 del artículo 121 Constitucional. Por todo lo expuesto, procede rechazar por el fondo la acción interpuesta.- El Magistrado Piza salva el voto y ordena continuar el curso de la presente acción.-"(Sentencia 3235-99 de las dieciséis horas treinta y seis minutos del cuatro de mayo de mil novecientos noventa y nueve).

IV.- Inobservancia de procedimiento para inclusión de mercancías.- Como segundo motivo de impugnación, el accionante refiere que los decretos ejecutivos no cumplieron con los requisitos establecidos

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

en el artículo 12 inciso ch) de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Ese aspecto ya fue resuelto por esta Sala en la sentencia 1426-95, citada a su vez por el fallo transcrito en los considerandos anteriores (3235-99), estimando que el incumplimiento de ese procedimiento constituye un problema de legalidad y no de constitucionalidad:

"VI).- Como último cuestionamiento al decreto número 23773-H, plantea el accionante el alegato de que éste no fue promulgado con arreglo al procedimiento establecido al efecto por el inciso ch) del artículo 12 de la Ley número 4691, cuestión que evidentemente, excede no sólo el objeto de la acción de inconstitucionalidad, sino la competencia misma de esta Sala, tal y como se indicó en la sentencia 0730-95 de repetida cita:

« ... en cuanto a la inobservancia del procedimiento que establece el inciso ch) del artículo 12 mencionado, es dable señalar que la aprobación que allí se menciona, debe producirse una vez que el Poder Ejecutivo haya emitido el Decreto y no antes, por exigir la norma una "aprobación" del acto y no una "autorización previa" del mismo, que es como se pretende hacer ver con el amparo. En efecto, resulta evidente que la intervención que en dicho inciso se señala, tanto de la Asamblea Legislativa como de los otros entes y órganos es de "refrendo" de lo actuado, mas no así de autorización previa, razón por la que bien pudo el Poder Ejecutivo decretar los actos cuestionados sin antes acudir a obtener tales "aprobaciones", las que, aún en el supuesto de que no fuesen obtenidas, implican una violación a la Ley, mas no así a la Constitución Política, en razón de establecerlas la primera y no la segunda. » .-

V.- Conclusión.- En aplicación de los antecedentes jurisprudenciales referidos y no encontrando esta Sala motivos para variar el criterio vertido en aquella oportunidad, se rechaza por el fondo la acción interpuesta en cuanto se alega violación al principio de reserva de ley en materia impositiva. En cuanto al reclamo de inobservancia del procedimiento establecido para la inclusión de mercaderías afectas al Impuesto Selectivo de Consumo, se rechaza de plano la acción por constituir un aspecto de legalidad que no es controlable en esta Jurisdicción...".

Como no existe motivo para variar el criterio vertido en la sentencia parcialmente transcrita, resulta improcedente manifestarse nuevamente sobre los mismos alegatos, pues constituye una mera reiteración de lo resuelto por la Sala en aquella oportunidad. Por lo expuesto, el recurso debe desestimarse. Los magistrados Piza y Calzada salvan el voto y ordenan la conversión del amparo en acción de inconstitucionalidad contra el

Decreto impugnado."

c. Declaración oficiosa de la nulidad del acto

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]ⁱⁱⁱ

"[...] A juicio de este Tribunal y según lo que se ha expuesto, la Administración Tributaria, debió de manera clara, precisa y concreta indicar tanto en las hojas de trabajo, como en el traslado de cargos y la resolución determinativa, los motivos o razones por los cuales, la renta disponible se pone a disposición de los socios, sea en este caso, bajo el calificativo de acreditación o bien bajo el concepto de pagos asimilables a dividendos. Asimismo, precisar la fecha de la acreditación de los dividendos, por tratarse de obligaciones tributarias cuyo hecho generador es de carácter instantáneo e identificar los socios a los cuales se imputan esos cargos, en tanto la misma ley solo grava rendimientos que se acrediten o paguen a socios, personas físicas; todo de acuerdo con las reglas de la sana crítica racional. En concordancia, la motivación del acto deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados que dan origen a la determinación de impuestos. Al no existir esa motivación y prevalecer la ausencia de procedimientos de verificación y análisis que pudiesen permitir una apreciación racional, en la determinación de retenciones a la recurrente y por otra parte contradicciones en las afirmaciones apuntadas por la oficina a quo, se ha incurrido en vicios respecto a los elementos del acto administrativo[...]" ;

d. Motivación del acto administrativo

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]^{iv}

"[...]De lo anterior concluye este Tribunal que además de ser inmotivado el acto, del análisis y contenido de la resolución recurrida, se concluye de manera clara e inequívoca de que se está ante los presupuestos de una consulta, con las implicaciones y consecuencias que se derivan de dicho instituto, para lo cual se tiene como hechos de importancia tal como lo indica la interesada, de que en el caso sometido a conocimiento a aquella Dirección, no se había dado el hecho generador, no había entrado en vigencia la modificación a la Ley del Impuesto general sobre las Ventas 6826, contenida en la Ley de Simplificación Tributaria del 9 de julio del 2001, tampoco se había cumplido con el período fiscal, ni se habían presentado las declaraciones de ventas y renta, ni se había dictado directriz de alcance general normando el caso concreto y demás elementos citados por la interesada, los cuales de manera

clara conllevan a concluir de que se está en presencia del instituto de la consulta, por lo que en estas condiciones la Dirección debe entrar a conocerla como tal, con las consecuencias e implicaciones jurídicas que ello conlleva, sobre todo que del contenido y alcance que se da a la consulta formulada, procedería en caso de su improcedencia, a la aplicación de posibles y eventuales determinaciones de obligaciones tributarias y la imposición de sanciones de carácter administrativo, por lo que en tales condiciones debe devolverse el expediente a la oficina de origen, para que sane el acto administrativo y resuelva la interrogación formulada por la interesada como consulta y no como petición. [...]"

e. Determinación de la obligación tributaria

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]^v

"[...] Nota el Tribunal que en el caso de análisis, la resolución determinativa, en relación con los ajustes cuestionados, adolece del requisito antes indicado, toda vez que no se motiva la razón por la cual en la decisión tomada se considera que los activos adquiridos no se estiman productivos, sino que simplemente se limita a transcribir la opinión personal del perito Ingeniero [...], que dice " es el criterio del que suscribe de que los mismos no tienen relación directa en el aumento de la producción y productividad de la empresa ", tal expresión merece el calificativo de exigua dado que por si sola no ofrece mayores elementos a valorar, colocando al contribuyente en un estado de indefensión, puesto que no puede combatir las razones por las cuales se deniega las deducciones por inversión y depreciación cuestionadas, haciendo imposible, el control y fiscalización del acto recurrido. Es obvio a juicio de este Tribunal que en casos como el presente, la Administración Tributaria, debe siempre de manera clara, precisa y concreta indicar los motivos o razones por los cuales se considera que este tipo de deducciones deben ser rechazados, debiendo señalar en cada caso el porqué se considera que los mismos se objetan, debiendo entre otras razones apreciarlos de acuerdo con las reglas de la sana crítica racional. De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, al no existir una motivación del acto y una apreciación racional de los motivos por los cuales se deniega la deducción de los rubros indicados, se ha incurrido en un vicio en uno de los elementos materiales del acto, lo cual lo invalida [...]"

f. Incidente de nulidad

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]^{vi}

"[...] Tal y como se puede constatar de las transcripciones hechas, en ninguno de los dos Traslados de Cargos, como se dijo supra, constan las motivaciones que justifican, conforme al ordenamiento jurídico vigente, la procedencia de los ajustes practicados en autos por la Administración a-quo, siendo este un elemento esencial de aquellos actos, cuya ausencia coloca en estado de indefensión al recurrente, al estar imposibilitado para proveerse de los mecanismos para ejercer adecuadamente su defensa, debido al desconocimiento de los motivos por los cuales se han practicado los ajustes objeto de la presente litis, por lo que este Tribunal, de conformidad con la normativa, jurisprudencia y doctrina aplicable, en su condición de órgano contralor de la legalidad de las actuaciones de la Administración no tiene otra alternativa más que declarar la nulidad de los traslados de cargos [...] y [...]. En materia de nulidades ya este Tribunal ha manifestado reiteradamente que "(...) tal remedio procesal de carácter extraordinario resulta de recibo en aquellos casos en que se ha colocado al contribuyente en estado de indefensión, con violación de los principios de debido proceso [...]".

FUENTES CITADAS:

- i TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 86-2006, de las diez horas con diez minutos del primero de marzo de dos mil seis.
- ii SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 6633-2001, de las dieciseis horas con veintidós minutos del diez de julio de dos mil uno.
- iii TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución No. 129-2007, del doce de abril de dos mil siete.
- iv TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución No. 400-2003, del primero de octubre de dos mil tres.
- v TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución No. 60-2001, del primero de marzo de dos mil uno.
- vi TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución No. 186-2007, del veintidós de mayo de dos mil siete.