

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: PROCESO DE LESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

**RESUMEN:** En la presente investigación se aborda el tema del proceso de lesividad en materia tributaria. De este modo, se examinan los presupuestos básicos de dicho proceso a la luz de lo establecido en la normativa tributaria y contencioso administrativa, además de los postulados doctrinarios. Finalmente se incorporan tres extractos jurisprudenciales donde se analiza en detalle el proceso en estudio.

## Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. El Proceso de Lesividad Tributaria en la Normativa.....	2
b. Proceso de Lesividad frente a Actos Administrativos Tributarios.....	3
c. La Suspensión de los Actos Adminisrtativos Tributarios.....	5
2. Normativa.....	7
a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	7
3. Jurisprudencia.....	7
a. Proceso de Lesividad en Materia Tributaria.....	7
b. Caducidad del Proceso Especial Tributario.....	9
c. Normativa Aplicable Tratándose de Materia Tributaria.....	10

**DESARROLLO:**

**1. Doctrina**

**a. El Proceso de Lesividad Tributaria en la Normativa**

[VARGAS CHINCHILLA, Luis Diego]<sup>1</sup>

"Las causas de lesividad en materia tributaria son las más. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios ha establecido algunas especialidades determinadas por la materia en el campo de la acción de lesividad.

El art. 149 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que: "Las controversias tributarias administrativas deben ser decididas por el Tribunal Fiscal Administrativo ..."

El art. 156 contempla la posibilidad de que la dependencia o institución encargada de aplicar el tributo, impugne los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo.

Dice en el párrafo 2 y 3: "Cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo considere que el fallo no ha agotado el análisis de los aspectos controvertidos o no se ajusta a Derecho, dentro de igual término (treinta días) puede impugnarlo por la vía contencioso-administrativa, iniciando para ello el procedimiento respectivo, siempre que el escrito de recurso se presente acompañado de autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de un -tributo a favor del Poder Central, o de la autoridad máxima de la respectiva Administración Tributaria, en su caso.

Para este efecto, la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo, debe presentar al referido Ministerio o autoridad un informe fundado señalando las razones por las que estima conveniente impugnar el fallo de mérito. El Ministerio o autoridad, previo dictamen de la oficina o departamento legal respectivo, debe decidir sobre la procedencia de la impugnación.

El Tribunal Fiscal Administrativo conoce las apelaciones que de conformidad con los arts. 147 y 148 pueden interponer los interesados en las distintas materias tributarias, dentro de los quince días siguientes a la notificación de la resolución.

Una vez que el Tribunal Fiscal Administrativo dicte el -fallo correspondiente queda expedita la vía jurisdiccional. En el caso del administrado, el procedimiento a seguir es el especial que se regula en los arts. 82 y 83 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. La entidad encargada de aplicar el tributo puede accionar el proceso de lesividad de

conformidad con la Ley Reguladora de la -Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin que deba tramitarse como especial tributario, toda vez que las reglas del proceso especial tributario expresamente excluyen esta posibilidad, esto al decir el art. 82: "Art. 82. El procedimiento se ajustará a lo dispuesto en esta sección, cuando la impugnación tuviere por objeto cualquier acto o disposición sobre fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas, multas y demás rentas o créditos públicos definitivamente establecidos en vía administrativa, y no fuere la Administración la que demanda contra su propio acto."

Si el acto de la materia tributaria no hubiere sido oportunamente apelado por el particular interesado ante el Tribunal Fiscal Administrativo, y por ende, éste deviniere firme, la entidad pública que lo dictó podrá en los siguientes cuatro años declararlo lesivo a los intereses públicos y accionar en la vía jurisdiccional el respectivo proceso de lesividad."

#### **b. Proceso de Lesividad frente a Actos Administrativos Tributarios**

[JIMÉNEZ MEZA, Manrique]<sup>2</sup>

"Es bien sabido que el proceso de lesividad es aquél por medio del cual la Administración activa del acto constitutivo de derechos a favor de terceros lo declara lesivo o perjudicial al interés público, para cuya anulación se requiere de la intervención judicial en la vía ordinaria no así por la vía sumaria contencioso administrativa.

Estaríamos, entonces, frente a los actos declaratorios de derechos subjetivos, siendo posible también su anulación ante la hipotética realidad de que ostente vicios de plena nulidad, en todo caso de forma evidente, para lo que se impone la intervención de la Procuraduría General de la República, a efectos de que la misma Administración los anule de conformidad con la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP).

Consecuencia de lo anterior es que el proceso de lesividad se impone como realidad frente a tales actos declaratorios de derechos sin que estén viciados de plena nulidad evidente y notoria, o que la ostente en menor medida, o que, aún teniéndola en tal grado de radicalidad, la Administración asuma el proceso ordinario de lesividad y no así el procedimiento de anulación oficioso, aunque tal conducto procedimental exista pero no se aplique en aras de la intervención judicial, lo que en todo caso sería absurdo por la existencia de la otra vía que es - o debiera ser - expedita.

En esta dinámica de lesividad se impone el tratamiento dado por el

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante Código Tributario) al cual, a su vez, y de conformidad con

el artículo 75, se aplican supletoriamente las disposiciones generales del procedimiento administrativo contenidas en la citada LGAP.

De esa forma, pues, tendríamos que ubicar la dimensión de lesividad o su correlación positiva en el citado Código Tributario para aplicar, de forma supletoria y complementaria lo dispuesto por la LGAP.

Partamos, para estos efectos, de una realidad práctica de fácil constatación objetiva y en todo caso hipotética: alguna Administración u órgano (Estado en cuanto Administración Central) considerados como sujetos activos de la relación jurídico - tributaria dic-tan algún acto de naturaleza tributaria ( por impuestos, tasas, contribuciones especiales, multas, rentas o créditos públicos) siendo su acto determinativo impugnado en" apelación por el respectivo sujeto pasivo o afectado, en tiempo y forma, para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Este órgano colegiado, que es un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda, y así de la Administración Central, y cuyas resoluciones son administrativas y no jurisdiccionales, da la razón parcial o total a las pretensiones y argumentos del sujeto pasivo recurrente, razón por la cual el sujeto activo de la misma relación, sea la Administración tributaria o con competencia para serlo, procede a interponer el respectivo juicio contencioso administrativo.

A estas alturas, cabría hacer la siguiente pregunta: ¿cuál es la vía procesal pertinente, acaso la sumaria o acaso la ordinaria?

Suele encontrarse en el mundo de la práctica jurídica, permanentes errores cometidos por las distintas Administraciones tributarias o con competencia suya, en tanto no se tiene claro el sentido y alcance del artículo 165 del Código Tributario, en relación con la perspectiva de la lesividad contenida en los numerales 173 de la LGAP; 10, inc.4 y 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (en adelante LRJCA).

A lo anterior se une un imperativo de relación sustancial, sea para su exclusión procesal o sea para su estricto seguimiento: las disposiciones contenidas en los numerales 82 y 83 de LRJCA que regulan el proceso sumario recaído en materia tributaria o impositiva, el cual es un proceso especial abreviado a diferencia del proceso general u ordinario.

Y es un proceso sumario no tanto por la existencia de plazos

menores (V.gr. plazo para deducir y contestar la demanda; las defensas previas deben invocarse en el escrito de contestación, entre otros) o por la inexistencia de algunas fases preclusivas contenidas en el proceso ordinario (V.gr. Conclusiones) sino, y sobre todo, por la sola instancia que conocerá y resolverá el Tribunal Superior Contencioso Administrativo (Sección Segunda) sin demérito del potencial Recurso de Casación."

### **c. La Suspensión de los Actos Administrativos Tributarios**

[JIMÉNEZ MEZA, Manrique]<sup>3</sup>

"Nuestro Código Tributario parte de un dogma - el cual incluso fue tabú jurídico - ya superado por la legislación y doctrina comparadas: la prohibición de la suspensión de la ejecución de actos administrativos tributarios.

En esta vertiente, es clara la expresa disposición contenida en el artículo 83 inc. 9) de la LRJCA que al texto dice: "En ningún caso se accederá a la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados".

Sin embargo tal imperativo categórico cede terreno en la denominada Ley de Justicia Tributaria, cuya justicia en sentido estricto está lejos de plasmarse a falta de concreción de la competencia jurisdiccional penal - tributaria.

Y específicamente la exclusión positiva queda comprendida en el artículo 150 del Código Tributario para la aplicación de las sanciones administrativas, sin que lo sea -hemos de suponer-para las otras sanciones no administrativas.

De esa forma, la posible aplicación de la suspensión frente a los actos tributarios comprendidos en las sanciones administrativas pueden ser objeto de suspensión, entendiéndose por tales la aplicación de multas y el cierre de negocios, tal y como quedan identificados en el artículo 72 del mismo Código Tributario.

Por ello, entonces, no cabría la suspensión ante las posibles y potenciales contravenciones y delitos tributarios, si nos atenemos a la clasificación que hace el citado Código respecto a los hechos ilícitos tributarios (artículo 65). Y ante cualquier otra imposición o carga que no queden engarzadas en las sanciones administrativas, en la amplia dimensión de los actos sobre fijación y liquidación contenidos en el artículo 82 de la LRJCA, razón por la cual quedarían con la posibilidad de la suspensión de ejecución las multas y cierres de negocios como consecuencia de las sanciones administrativas.

Y tal suspensión, creemos, podría lograrse en fase administrativa, sea de oficio o a gestión de parte interesada y afectada, si nos

atenemos al instituto de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos contenida en la LGAP. Pudiendo también ser viable, ya sólo a petición de parte, en un eventual proceso especial tributario.

No cabe duda de la gran paradoja surgida al amparo de dos leyes cuyo encuentro y complementación sacó a relucir una clara bifurcación procedimental: de un lado los actos administrativos tributarios con posibilidad de suspensión y, del otro lado, aquellos otros -la mayoría- que no podrían ser objeto de tal medida cautelar.

A lo dicho debemos agregar el instituto de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos en general, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, ante el evento de afectaciones de imposible o difícil reparación, dejándose de lado, con esta innovadora disposición, toda una biblioteca entera de jurisprudencia poco creativa que imposibilitó tal suspensión cuando el Estado o alguna Administración Pública estuviese (y siempre lo estaba como principio) en capacidad de pago para resarcir cualquier daño o perjuicio, sin que por ello sea se dice el daño sufrido de imposible reparación.

Valga por demás, entonces, la innovadora jurisprudencia ya venida de España y desde hace tiempo existente en la doctrina procesal civil italiana, sobre la necesaria reactivación de esa y otras medidas cautelares, cuando se demuestre el famoso *fumiis boni iuris* o apariencia de buen Derecho que, en todo caso, debiera ser a la inversa, cuando se tratan de actuaciones y omisiones administrativas: la apariencia del mal derecho, por la afectación o violación del principio de legalidad y la necesaria disminución efectiva de la presunción de legitimidad de los actos en general.

A lo anterior se suma el principio *periculum in mora* o perjuicio por el retraso procesal en la llegada de la sentencia estimatoria y definitiva o con rango de cosa juzgada material, imposibilitándose que el proceso contribuya al aumento de perjuicios ya existentes.

Toda esta nueva instrumentación salvadora del caduco e inoperante incidente de suspensión de los actos administrativos, quedaría incorporada a este núcleo expansivo de ciertos actos tributarios que marcan, con la entrada cautelar, una nueva pauta acorde con la voz de avanzada en los textos y contextos jurídicos comparados.

Y se impone, simultáneamente, una profunda meditación del principio de igualdad constitucional, como de los principios de la seguridad, razonabilidad y proporcionalidad tan reiterados por la jurisprudencia en la materia."

## 2. Normativa

### a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios<sup>4</sup>

#### **Artículo 149.- Organos competentes para sancionar (\*)**

Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

(\*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

#### **Artículo 156.- Recurso de apelación (\*)**

Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29,40, 43, 102, 119, 146, y en el párrafo final del artículo 168 de este Código, los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados. Igual recurso procede si, dentro del plazo de dos meses indicado en el segundo párrafo del artículo 46 de esta Ley, la Administración Tributaria no dicta la resolución respectiva.

La Administración Tributaria que conozca del asunto emplazará a las partes para que, dentro del plazo de quince días se apersonen ante el Tribunal Fiscal Administrativo, con el propósito de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.

(\*) El presente artículo ha sido adicionado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

(\*) El párrafo segundo del presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 8114 de 4 de julio del 2001. Alcance No. 53 a LG# 131 de 9 de julio del 2001.

## 3. Jurisprudencia

### a. Proceso de Lesividad en Materia Tributaria

[SALA PRIMERA]<sup>5</sup>

"I.- La sentencia impugnada declaró inadmisibile la acción pues, en aplicación del artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la lesividad fue declarada el 20 de julio de 1990, y

la demanda fue interpuesta el 20 de setiembre del mismo año. El recurso combate la sentencia alegando aplicable al caso los artículos 35.1 y 37.3, en relación con el 10.4 y 36.4., de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. El punto jurídico a decidir, en consecuencia, es si respecto de una lesividad planteada por el Estado en materia tributaria para impugnar un acto propio de exención debe plantearse dentro de los 30 días señalados por la normativa tributaria o, por el contrario, se aplican los plazos señalados por la normativa procesal administrativa. Sobre este extremo la sentencia No. 129 de las 14 horas y 30 minutos del 27 de abril de 1990 dijo: "I.- Esta Sala en reiteradas ocasiones ha resuelto que "de acuerdo con el artículo 156 del Código Tributario, el administrado puede impugnar ante la jurisdicción contencioso administrativa, las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo contrarias a sus derechos o intereses legítimos, "dentro de los treinta días siguientes a su notificación"; y, a la vez, permite a la Administración encargada de la aplicación del tributo, impugnar ante la misma jurisdicción y en la vía del proceso de lesividad "dentro de igual término", tales resoluciones cuando favorecen, contra Derecho, al administrado; de modo que, aplicado al texto en sentido literal, habría que admitir que el plazo concedido a la Administración es también de treinta días a partir de su "notificación". (Resolución número 91 de las 14,45 horas del 7 de setiembre de 1979 de la antigua Sala de Casación. En igual sentido sentencias números 103 del año 1975, 51 del año 1977 y 97 del año 1987). Frente a una norma tan clara no pueden emitirse interpretaciones diferentes. Ello equivaldría a una usurpación de funciones, pues se estaría en el caso de tener que legislar en vía jurisdiccional para dar cabida a una tesis como la que expone el personero estatal. Es cierto que la interpretación de las normas tiene que darse acorde al devenir histórico; pero no por ello, debe caerse en el extremo de quebrantar el ordenamiento jurídico, pues éste también tiene su razón de ser y se ha nutrido en la fuente de la experiencia humana, conservando lo bueno y desechando lo malo y obsoleto. Y solamente cuando el ordenamiento se petrifica y pierde su funcionalidad, es que se hace necesario una interpretación que actualice la norma, situación no acaecida con respecto al artículo 156 del Código Tributario. II.- El artículo 37 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que se acusa como violado, dispone que los plazos para interponer el proceso ordinario, serán de dos meses y de un año. En el primer caso se trata de actos administrativos expresos, comunicados debidamente a las partes; y en el segundo, de actos presuntos por silencio administrativo. Se regula así con carácter general los plazos de caducidad de la acción, el tiempo en que deben interponerse las demandas. Esta norma no hace distinción de los

actos administrativos. De manera que, cuando una ley especial determine otro plazo de caducidad, con respecto a un acto administrativo específico o de contenido particular, su aplicación queda relevada y la norma específica debe aplicarse. Este proceso tiende a la nulidad de un acto administrativo cuyo contenido está enmarcado dentro del Derecho Tributario, y como esta materia tiene una norma específica que determina el plazo dentro del cual se pueden ejercitar las acciones (artículo 156 Código Tributario), es su aplicación obligatoria por parte de los Tribunales. No existe entonces, violación al artículo 37 porque no es de aplicación al caso concreto". Si el Estado interpuso la demanda el 20 de setiembre de 1990, más de 30 días después de la declaratoria de lesividad, la misma resulta inadmisibles, conforme el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no siendo aplicables a la especie los numerales 35.1 y 37.3 de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso Administrativa. Por tal razón el recurso interpuesto debe ser declarado sin lugar corriendo sus costas a cargo del recurrente."

#### **b. Caducidad del Proceso Especial Tributario**

[SALA PRIMERA]<sup>6</sup>

"III.- El punto medular de este agravio, se contrae en determinar cuál es el plazo para interponer un proceso de lesividad, a partir de la declaratoria que en tal sentido se haga en sede administrativa. Sobre el particular, esta Sala, en reiteradas oportunidades, ha estimado que el Código Tributario contiene un procedimiento específico para declarar la lesividad de un acto administrativo de esa naturaleza. En este sentido, el artículo 156 ibídem, -actual 165, con la reforma de la Ley N° 7535 de 31 de julio de 1995 (Ley de Justicia Tributaria) -, indica, en lo que interesa, que el administrado puede impugnar ante la jurisdicción contencioso administrativa, las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo contrarias a sus derechos o intereses legítimos, "dentro de los treinta días siguientes a su notificación"; y, a la vez, permite a la Administración, impugnar ante la misma jurisdicción y a través del proceso de lesividad "dentro de igual término". Frente a la claridad de esta norma, no se puede admitir una interpretación diferente. Por otro lado, el ordinal 37, inciso 3, de la LRJCA dispone con carácter general un plazo de caducidad de dos meses, para que la Administración acuda al proceso de lesividad, a partir del día siguiente a aquél en que lo impugnado se declare lesivo a los intereses públicos. De manera que, cuando como aquí sucede, el ordenamiento regula de manera específica un aspecto particular, en este caso, el plazo de caducidad para interponer la demanda de lesividad tributaria, la norma especial prevalece sobre la general. Véanse, entre otras, las sentencias N°

129 de las 14 horas 30 minutos de 27 de abril de 1990, N° 62 de las 10 horas 52 minutos de 29 de setiembre de 1993 y N° 41 de las 10 horas de 7 de abril de 1995. En ese sentido, y considerando que este proceso tiene por objeto la nulidad de un acto administrativo de naturaleza tributaria, el plazo de caducidad para interponer la acción es de 30 días, tal y como lo dispusieron los juzgadores de ambas instancias. En consecuencia, no es de recibo el agravio planteado."

**c. Normativa Aplicable Tratándose de Materia Tributaria**

[SALA PRIMERA]<sup>7</sup>

"I.- En el primer semestre de 1987, [la demandada] importó 578 rollos de papel para la fabricación de cajas de cartón. Por virtud de esa importación se le cobró un tributo del 3% en aplicación del art. 3 de la Ley No. 6879 de 21 de julio de 1983 y sus reformas. La sociedad accionada presentó reclamo administrativo ante la Dirección General de Aduanas, solicitando la devolución de lo que, a su juicio, había sido indebidamente pagado. Dicha Dirección, por resolución No. 38-890 de 8 horas del 31 de junio de 1989, declaró sin lugar la solicitud. En alzada, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, mediante resolución N° 140 de las 8:20 horas del 17 de octubre de 1990, declaró parcialmente con lugar la repetición de pago. El Director General de Hacienda, con fundamento en el informe rendido el 29 de octubre de 1990, recomendó al Ministro de Hacienda autorizar la impugnación de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo. Por su parte, el Jefe del Departamento Legal del Ministerio de Hacienda, en virtud del dictamen del 2 de noviembre de 1990, estimó que el fallo referido era lesivo a los intereses del Fisco por lo que debía ser impugnado en la vía jurisdiccional, conforme a lo dispuesto en el art. 156 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El Ministro de Hacienda, por acuerdo de las 10 horas del 5 de noviembre de 1990, autorizó a la Procuraduría General de la República para impugnar la resolución supraindicada. El Juzgado Primero Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda por sentencia N° 56 de las 9 horas del 18 de marzo de 1994 declaró inadmisibile la acción; sentencia que confirmó el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, en fallo N° 293 de las 15 horas del 23 de junio de 1994. La representante del Estado arguye que el art. 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no impone como requisito legal la declaración de lesividad "... en sentido estricto", por lo que, a su entender, "en aplicación de los principios consagrados en los artículos 9, 11, 41 y 129 de la Constitución, y 10 del Código Civil, no puede obstaculizarse el acceso de la Administración a la vía jurisdiccional por echarse de menos, en la especie, la declaración

que sí se exige en la hipótesis contemplada en el artículo 10 inciso 4, en relación con el artículo 35 inciso 2, ambos de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa." En respaldo normativo de sus alegaciones acusa infracción de los artículos 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 10 del Código Civil, 9, 11, 41 y 129 de la Constitución Política. Por así disponerlo el artículo 367.1 de la Ley General de la Administración Pública, no es aplicable este cuerpo normativo en su preceptiva procesal a la materia tributaria cuando ésta tuviera un procedimiento propio establecido por la ley. A partir de este mandato, se impone determinar si en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, existe o no un procedimiento específico para declarar la lesividad de un acto administrativo. En este empeño cabe observar que el artículo 156, de dicho código, en sus párrafos 2 y 3, estatuye que para la impugnación de un acto propio en la vía contencioso administrativa, es necesario en primer término, que la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo presente ante el Ministerio de Hacienda, si se trata de un tributo del Poder Central, o ante la autoridad máxima de la respectiva administración tributaria, en otro caso, un informe fundado en donde señale las razones por las que es conveniente la impugnación. Señala el mismo artículo que el Ministerio o la autoridad correspondiente, previo dictamen de la oficina o departamento legal respectivo, resolverá sobre la procedencia o no de la impugnación. De la misma norma se sigue que si la decisión es afirmativa se puede iniciar ya la impugnación contencioso administrativa, siempre que el memorial del recurso se presente acompañado de autorización escrita emanada bien del Ministerio o bien de la autoridad máxima que correspondiere. Dadas estas disposiciones, no es posible ignorar que existe un ordenamiento especial o particular para la declaración de lesividad de un acto de naturaleza tributaria, lo que nos lleva a excluir la aplicación, para el caso concreto, de la Ley General de la Administración Pública. Dentro de esta misma inteligencia, cabe entender que la remisión que el artículo 156 citado hace a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa se refiere, obviamente, al trámite judicial y no al administrativo. En punto al cauce procedimental para declarar la lesividad en materia tributaria, esta Sala en Sentencia N° 51 de las 16:50 horas del 10 de agosto de 1977 (Considerando II), estableció que "... la impugnación prevista en el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto permite que la Administración accione contra lo que dice el Tribunal Fiscal Administrativo, no es otra cosa que el proceso de lesividad... declaratoria de lesividad que a juicio de esta Sala bien se puede

cumplir de la manera que fija el mismo artículo 156 del Código Tributario, precisamente por estarse ante una norma especial o específica, o bien de la manera más formalista que requiere, para lo general, la Ley de lo Contencioso en el artículo 10, párrafo 4." [...]. La Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en procesos de lesividad, condensa y agota la vía administrativa con la manifestación expresa del jerarca declarando lesivo a los intereses públicos, económicos o de otra naturaleza, el acto cuya revisión se intenta someter al examen de la autoridad judicial. Constituye, pues, formalmente, un trámite relativamente sencillo y por lo mismo de fácil cumplimiento. No ocurre lo propio en procesos de lesividad en materia tributaria. Aquí rige una norma especial que señala un modo diferente de cumplir la instancia administrativa. Es, precisamente el trámite preceptuado en el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En él se arbitra un proceso más dilatado y mas complejo que el previsto para la lesividad común. En efecto, en materia tributaria, la instancia administrativa no se concentra en un solo estadio: se inicia con un informe de la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo en el que deben señalarse las razones por las que se estima conveniente la impugnación del acto; luego viene también como preceptivo, un dictamen de la oficina o departamento legal correspondiente y no es sino como corolario de ambos y con fundamento en ellos que finalmente el Ministerio de Hacienda, si se trata de un tributo a favor del Poder Central, o la autoridad máxima de la respectiva administración tributaria, en otro caso, resuelve autorizar o no la procedencia de la impugnación. Por eso, pretender que a estos requisitos, ya de por sí complejos, se sume una declaración expresa de lesividad del jerarca, es primero redundante y luego palmariamente violatorio así del texto como sobre todo del espíritu de la norma especial supra mencionada. No debe perderse de vista, por otra parte, que la razón de ese estadio administrativo, es la de producir una voluntad definitiva del órgano competente contraria al acto y proclive a su revisión y esto igual se logra por cualquiera de los dos procedimientos, pues tanto da que el jerarca expresamente declare la lesividad cuanto que homologue o apruebe los dictámenes o informes rendidos en el mismo sentido y con base en ellos autorice la acción judicial. Para un mayor sustento de lo que se expone, es importante recordar que por principio las normas deben interpretarse de modo que faciliten y no que estorben o impidan el acceso a la justicia ("in dubio prohabilitate instanciae" o "Pro actione"). Por eso cuando se trata de preceptos, como el que nos ocupa, donde se establecen requisitos o presupuestos formales en sede administrativa para acceder a la jurisdicción, la interpretación de ellos debe hacerse en la dirección más favorable a la realización del derecho

fundamental a la tutela judicial efectiva. En atención a lo que queda expuesto es manifiesta la ocurrencia de los agravios reclamados por la recurrente y en concreto la violación, por aplicación indebida de los artículos 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 35.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo que obliga a acoger el recurso de casación por la forma, en lo que es objeto de examen, anular la sentencia y devolver el expediente al Tribunal para que trate y falle el asunto de nuevo con arreglo a derecho."

**FUENTES CITADAS:**

- 1 VARGAS CHINCHILLA, Luis Diego. El Proceso de Lesividad a partir de la Promulgación de la Ley General de la Administración Pública. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1987. pp. 209-211.
- 2 JIMÉNEZ MEZA, Manrique. Problemas y augurios en la aplicación de distintos procedimientos administrativos. *Revista Ivstítia* (No. 126-127): pp. 48-49, San José, junio-julio 1997.
- 3 JIMÉNEZ MEZA, Manrique. Problemas y augurios en la aplicación de distintos procedimientos administrativos. *Revista Ivstítia* (No. 126-127): pp. 50-51, San José, junio-julio 1997.
- 4 Ley Número, 4755. Costa Rica, 29 de abril de 1971.
- 5 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 062-1993, de las nueve horas con cincuenta y dos minutos del veintinueve de setiembre de mil novecientos noventa y tres.
- 6 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 418-2005, de las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del veinte de junio de dos mil cinco.
- 7 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 41-1995, de las diez horas del siete de abril de mil novecientos noventa y cinco.