

Informe de Investigación

Título: CRITERIOS JURISPRUDENCIALES ACERCA DE LOS PLAZOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

| | |
|--|---|
| Rama del Derecho: Derecho Tributario | Descriptor: Procedimiento Administrativo Tributario |
| Tipo de investigación: Simple | Palabras clave: Procedimiento Tributario, Plazos, |
| Fuentes: Jurisprudencia. | Fecha de elaboración: 03/2010 |

Índice de contenido de la Investigación

| | |
|--|----------|
| 1 Resumen..... | 1 |
| 2 Jurisprudencia..... | 2 |
| a)Cómputo del Plazo en los procedimientos tributarios..... | 2 |
| b)Análisis del plazo de 3 meses establecido en artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios..... | 9 |
| c)Análisis al plazo de 15 días hábiles según el art 146 del Código de Procedimientos Tributarios..... | 14 |
| d)Criterio de la Procuraduría General de la República acerca del tema del procedimiento tributario orientado a la devolución de capital e intereses..... | 17 |

1 Resumen

En el presente informe de investigación se recopila la jurisprudencia que realiza análisis de los plazos establecidos en varias etapas del procedimiento tributario, de esta manera se intenta brindar un acercamiento por medio de los criterios de la Procuraduría General de la República y la Dirección General de Tributación a un tema que no ha sido muy desarrollado por la doctrina nacional.



2 Jurisprudencia

a) Cómputo del Plazo en los procedimientos tributarios

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]¹

AU-01-v-0055-3.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN.- San José, a las doce horas del día seis de junio del año dos mil tres.-

Señores

Sala Primera

Tribunal Fiscal Administrativo

S. D.

En atención a la audiencia conferida por ese Tribunal, mediante resolución interlocutoria 99-2003, de las catorce horas veinticinco minutos del veintiuno de abril del dos mil tres, relacionada con el escrito en el que se indican los alegatos y pruebas presentadas por medio del recurso de apelación, interpuesto por la empresa [...], esta Dirección General manifiesta lo siguiente:

1- Las manifestaciones sobre la supuesta extemporaneidad de la respuesta emitida por esta Dirección General, a la consulta formulada no son de recibo debido a que, no se comparten los argumentos que la sustentan por las siguientes razones:

En primer lugar, porque el escrito de consulta fue presentado a la Dirección General de Tributación el día 13 de noviembre del 2002 y la respuesta a dicha consulta fue notificada el día 20 de enero del 2003, vía Fax, por haber sido ese el medio que señaló, en primer término el recurrente, y no el 21 de enero del 2003 como lo alega.

En segundo lugar, porque no es cierto que el cómputo del plazo de los 45 días se inicia el mismo día que se presenta el escrito de consulta, puesto que el artículo 145 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en materia de procedimientos, de acuerdo con el artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que:

“Artículo 145: Punto de Partida. Salvo que este Código determine otro punto de partida, los plazos comenzarán a correr a partir del día inmediato siguiente a aquel en que hubiere quedado notificada la resolución respectiva a todas las partes.”



Igualmente el artículo 127 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, dispone que:

“... Para evacuar la consulta, la Administración dispone de cuarenta y cinco días hábiles a partir del día siguiente de su presentación...”

Según las normas transcritas es claro que el cómputo del plazo empieza a correr a partir del día siguiente a la presentación del escrito de consulta, es decir, a partir del 14 de noviembre del año 2002, y no a partir del día 13 de noviembre del 2002, fecha en que se presentó la consulta a esta Dirección General, como erróneamente lo argumenta el recurrente.

El artículo 10 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que los plazos establecidos por días se entienden referidos a días hábiles, disposición que reafirma el citado artículo 27 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, al establecer expresamente que, para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 119 del Código Tributario, la Administración cuenta con 45 días hábiles.

De la Ley N°7974, de 4 de enero del 2000 se transcribe en lo que interesa:

“Artículo 1°- Son feriados para los establecimientos y oficinas públicas, los días que se designen, en cada cantón, para celebrar sus fiestas cívicas, con tal de que no excedan de un día por año.”

Resulta importante indicar que en el Cantón Central San José, esas fiestas se celebran anualmente, del 24 de diciembre al 1° de enero correspondiéndole al Poder Ejecutivo fijar, dentro de ese período, un día de asueto. Así, mediante Decreto Ejecutivo N°30886-G, publicado en el Diario Oficial “La Gaceta” N°243, del 17 de diciembre del 2002, se fijó el día 31 de diciembre de 2002, como día de asueto. Es decir, día feriado conforme a la ley.

Conforme a lo anterior, los 45 días hábiles que tenía la Administración para resolver la consulta se deben computar del 14 de noviembre del 2002 al 20 de enero del 2003, debido a que ese período comprende días que corresponden a sábados y domingos y a días feriados, 25 y 31 de diciembre del 2002 y 1° de enero del 2003: por lo que habiéndose notificado la resolución que se recurre, el día 20 de enero del 2003, la misma se notificó dentro del plazo de ley y no extemporáneamente como equivocadamente se argumenta.

En cuanto a las publicaciones en los periódicos anunciando que las oficinas de la Dirección General de Tributación permanecerían abiertas del 24 de diciembre del 2002 al 3 de enero del 2003, y el Acuerdo Ejecutivo N°195-H, de fecha 6 de diciembre del 2002, que habilita como día laboral el 31 de diciembre del 2002, lo fue únicamente para aquellas oficinas en las que por la naturaleza de las funciones, ameritara la prestación del servicio regular. Así lo indica el artículo 1



del citado Acuerdo Ejecutivo:

“Habilitar el día 31 de diciembre del 2002, como día laborable, para que los funcionarios de la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, la Dirección General de la Policía de Control Fiscal, y cualquier otra Dirección del Ministerio de Hacienda que por la naturaleza de las funciones así lo requiera, presten el servicio Regular.” (El destacado no aparece en el original)

Por lo anterior, la consulta fue contestada dentro del plazo legal establecido debiendo el recurrente aplicar los criterios en ella emitidos.

2. En lo que respecta al fondo del asunto, esta Dirección General mantiene el criterio expuesto en el oficio impugnado por considerar que lo resuelto, en esa oportunidad, se ajusta a la normativa vigente que rige la materia.

Por todo lo anterior, se solicita declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto y se confirme en todos sus extremos el oficio N°DGT-55-03 de fecha 20 de enero del 2003, dictado por esta Dirección General.

Atentamente,

Dr. Adrián Torrealba Navas
DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACION.

Análisis del plazo según la aplicación del artículo 81 del Código de Procedimientos Tributarios

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]²

Dirección General de Tributación
DIRECTRIZ N° 29-03
San José, 18 de diciembre del 2003

Señores

Gerentes Administraciones Tributarias y de Grandes Contribuyentes

Dirección General de Tributación

Estimados señores:

Con fundamento en las facultades establecidas en el Decreto Ejecutivo N° 27.146-H de 21 de mayo de 1998, publicado en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 136 de 15 de julio de 1998, artículos 5 y 10 y la Resolución N° 13 dictada a las ocho horas del día veinticuatro de agosto de 1998 de la Dirección General de Tributación publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 171 de 2 de setiembre de 1998 y sus reformas, artículo 5°, se emite la presente Directriz, denominada "Procedimiento para la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 Código de Normas y Procedimientos Tributarios"; la cual deroga la Directriz N° 01-2002 de fecha 10 de enero del 2002.

Lic. José Armando Fallas Martínez

Director General

V B° División Normativa

[...]

C.C Directores de División

Gerentes Administraciones Tributarias

Áreas Técnico-Jurídicas

Digesto Tributario

INTRODUCCIÓN:

Con la finalidad de que las potestades sancionadoras otorgadas a la Administración Tributaria se dirijan a disuadir y controlar el incumplimiento de los sujetos pasivos, en aras de generar un sistema tributario más eficiente y adecuado a los principios que lo inspiran; resulta de suma importancia establecer criterios uniformes en torno a los procedimientos administrativos dirigidos al cumplimiento de las funciones que el legislador le ha encomendado a la Administración Tributaria en resguardo de los derechos y garantías de los contribuyentes.

De conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, se indica que el procedimiento establecido para sancionar es diferente al procedimiento de liquidación o determinación de los tributos, debido a que entre ambos se presentan diferencias formales en cuanto a las normas, plazos y reglas de procedimiento que los rigen, así como de los principios materiales que inspiran a



uno y otro, básicamente por el carácter punitivo del procedimiento sancionador.

A pesar de tales diferencias, también resulta innegable la existencia de una interconexión entre ambos procesos, en la medida que se prevé la posibilidad de incorporar al procedimiento sancionador datos, documentos, entre otros; que figuren en el expediente instruido para la determinación del impuesto, en virtud de lo cual, la resolución del expediente sancionador dependerá, en gran medida, de lo que se resuelva en el determinativo.

Por tal razón, en la práctica, el órgano que en definitiva le corresponda la resolución de tales procedimientos, deberá tener en cuenta que en virtud de la necesaria conexión que posee el procedimiento sancionador con el determinativo, deberá resolverse primero el determinativo.

Lo anterior resulta necesario debido a que la sanción por falta de ingreso por omisión o inexactitud dependerá siempre de la determinación efectuada por la oficina de origen, tal y como se desprende de la literalidad del artículo 81 del Código de referencia, en razón de que la falta de ingreso se calcula a partir del quantum debeatur de la obligación, determinado por la oficina fiscalizadora, de forma tal que, cualquier modificación de esta cuantía, podría afectar el resultado del procedimiento sancionador.

Resulta importante hacer referencia a la disposición del artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece:

"(...)Para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.(...)"

En consecuencia, se podrá iniciar el procedimiento sancionador conjuntamente con el procedimiento de determinación, pero deberá suspenderse el procedimiento sancionador en cumplimiento del principio del debido proceso, teniendo presente resguardar el derecho de defensa.

Para efecto de lo indicado anteriormente, se debe exigir, emitir y notificar el traslado sancionador con el correspondiente plazo para la impugnación, teniendo presente que tanto este último, como el determinativo cuentan con plazos de impugnación diferentes; la oficina de origen, en aras de permitirle al sujeto pasivo un margen amplio de elementos para poder ejercer su derecho a la defensa, deberá notificar el traslado sancionador una vez que venza el término de 30 días establecido para impugnar el traslado determinativo.

Este proceder permitirá mitigar de alguna forma los inconvenientes en torno a la existencia de plazos diferentes para cada uno de los procesos y garantizará, como se ha indicado, la posibilidad de que el contribuyente cuente con un panorama más amplio para el ejercicio de su defensa, todo con respeto a los principios que deben guiar las actuaciones de la Administración Tributaria en este tipo de procedimientos.

Una vez notificado el traslado de cargos en el procedimiento sancionador y transcurrido el plazo para su impugnación, la Administración Tributaria procederá a suspender el dictado de la resolución correspondiente hasta que el procedimiento de determinación quede firme, ya sea por la no interposición de recursos contra la resolución, determinativa o por el dictado del fallo por parte del Tribunal Fiscal Administrativo. Es importante hacer referencia a que la notificación de ese traslado de cargos interrumpe el plazo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones, según lo establece el párrafo segundo del artículo 74 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Cuando la resolución determinativa adquiere firmeza, la Administración Tributaria procederá a resolver el procedimiento sancionador mediante el dictado de la resolución que corresponda y en caso de que contra la misma se presente recurso de apelación, si procede, deberá trasladar el expediente al Tribunal Fiscal Administrativo para su correspondiente resolución.

La Directriz N° 01-2002, denominada "Procedimiento sobre la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios", en sentido contrario a lo expuesto, indicó que "(...) el acto determinativo es condición necesaria para la procedencia del acto sancionador, pero no condición suficiente, motivo por el cual, su dictado y resolución no deberá sujetarse a la firmeza del acto determinativo (...)".

La aplicación de esa Directriz por parte de las Administraciones Tributarias ha generado un problema práctico, en razón de que se han estado resolviendo los expedientes sancionadores paralelamente a los expedientes de determinación, y por ser más cortos los plazos del procedimiento sancionador, se han presentado casos en que se han resuelto primero estos últimos. Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Fiscal Administrativo ha devuelto los expedientes sancionadores anulando el procedimiento, en la mayoría de los casos en todo lo actuado, después del traslado de cargos.

La constante devolución de procedimientos anulados constituye una pérdida de tiempo, recursos humanos y materiales para la Administración Tributaria; al igual que lo sería estar solicitando el inicio de procedimientos de lesividad por cada uno de los casos.

De conformidad con todo lo expuesto, se considera necesario corregir el lineamiento establecido en la Directriz N° 01-2002.

OBJETIVO:

Esta directriz tiene como objetivo general, establecer un criterio uniforme en torno al momento a partir del cual deberá iniciarse y resolverse el procedimiento sancionador por concepto de la infracción administrativa, contenida en el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con apego a las normas que garantizan los derechos, principios y garantías de los contribuyentes en materia sancionadora.



FUNDAMENTO LEGAL:

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículos 81, 124, 144, 145, 146, 147, 148, 150, 152, 153 y 156.

RESPONSABLES:

La ejecución de esta directriz es responsabilidad de los gerentes, funcionarios de fiscalización y áreas legales.

VIGENCIA:

Rige a partir de la fecha de la presente directriz.

“PROCEDIMIENTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN

ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 81 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”

Para la resolución de los expedientes sancionadores relacionados con actuaciones fiscalizadoras en aplicación del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las subgerencias y áreas legales de las diferentes administraciones, deberán proceder como sigue:

A. Al asignarse a un determinado resolutor, el conocimiento del procedimiento determinativo, se le deberá asignar en ese mismo acto, el procedimiento sancionador que se hubiere incoado con ocasión de la falta de ingreso por omisión o inexactitud determinada por la oficina fiscalizadora.

B. El resolutor dará inicio en primera instancia al expediente determinativo, con el respectivo traslado de cargos y su notificación. Debido a que los procedimientos determinativo y sancionador cuentan con plazos diferentes de impugnación del traslado de cargos, la oficina de origen, en aras de permitirle al sujeto pasivo un margen amplio de elementos para poder ejercer su derecho a la defensa, deberá emitir y notificar el traslado sancionador una vez que venza el término de 30 días establecido para impugnar el traslado determinativo.

C. Con posterioridad a la notificación del traslado de cargos del procedimiento sancionador, se dejará correr el plazo para la impugnación del mismo. Una vez transcurrido ese plazo, haya impugnado o no el contribuyente, se suspenderá la resolución del procedimiento hasta que la resolución determinativa quede firme. Con la notificación del traslado de cargos del procedimiento sancionador se interrumpe el plazo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones, según lo establece el párrafo segundo del artículo 74 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y así debe consignarse en el traslado de cargos.

D. Cuando la resolución determinativa quede firme, ya sea por la no interposición de recursos contra la resolución determinativa o por el dictado del fallo por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, se procederá a la resolución del procedimiento sancionador y su notificación al contribuyente. Si contra esta resolución el contribuyente interpone recurso de apelación se deberá remitir el mismo al Tribunal Fiscal Administrativo, cuando se tenga certeza de la firmeza de la resolución determinativa respectiva. Para tal efecto en la resolución sancionadora deberá consignarse, que la resolución determinativa se encuentra firme.

E. En los casos en que alguno de los recursos contra la resolución determinativa, sea declarado con lugar a favor del contribuyente, y ello traiga como consecuencia la extinción del quatum debeat determinando por la oficina de origen, la Administración deberá dejar sin efecto el traslado de cargos del procedimiento sancionador, en virtud de la relación de dependencia existente entre ambos.

La presente directriz deja sin efecto la Directriz N° 01-2002 de 10 de enero de 2002, denominada "PROCEDIMIENTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 81 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS".

b) Análisis del plazo de 3 meses establecido en artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

[SALA PRIMERA TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]³

T.F.A. No. 312-2009.

SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las nueve horas del diecisiete de setiembre del dos mil nueve.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor [...], cédula de identidad número [...], en su condición de Representante Legal de [...], cédula jurídica No. [...], (Exp. Administrativo [...]), contra la resolución número DT-01-VR-1907-5, dictada por la Administración Tributaria de San José, a las doce horas con catorce minutos del nueve de diciembre del dos mil cinco.-

RESULTANDO:

1) Que mediante la resolución recurrida, la Administración a quo, declaró parcialmente con lugar la impugnación planteada por el contribuyente [...], cédula jurídica No. [...], contra los traslados de cargos No 2751000039277 y No 2751000039261, mediante los cuales el área de fiscalización de



esa Administración Tributaria le modifica las declaraciones juradas referidas a los impuestos sobre la renta del período fiscal 2000 y general sobre las ventas de los períodos comprendidos de octubre del 1999 a setiembre del 2000, y determina a cargo de la sociedad fiscalizada, las siguientes obligaciones tributarias: Impuesto sobre la Renta. El impuesto por pagar que originalmente era de ¢8.861,880.45 se reduce a ¢2.120.561.01, que es el total a pagar en este impuesto. Impuesto General sobre las Ventas. El impuesto por pagar que originalmente era de ¢6.380.957.00 se reduce a ¢2.757.804.67. (Folio 177)

2) Que inconforme con lo resuelto, la sociedad interesada interpuso excepción de prescripción, incidente de nulidad y recurso de apelación, en contra de la referida resolución No. DT-01-VR-1907-5, mediante escrito de fecha 2 de enero del 2006. (Folios 192 a 205)

3) Que por resolución número GE-AU-01-VR-0664-6, dictada por la Administración Tributaria de San José a las 8:04 horas del 23 de marzo del 2006, notificada a la recurrente el día 1 de junio del 2006, por estimar la oficina a quo, que se encuentra ajustado a derecho, le da trámite y admite el recurso de apelación interpuesto para ante este Tribunal, y emplaza a la recurrente para que se apersona en la presente instancia a aportar los alegatos y pruebas que estime pertinentes en defensa de sus intereses. (Folios 207 y 208)

4) Que el expediente administrativo ingresó a este Tribunal, el día 20 de marzo del 2007.- (Folio 209)

5) Que en el procedimiento se han observado las prescripciones de ley y,

CONSIDERANDO:

I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO: Que el recurso es para que en sentencia se declare con lugar la excepción de prescripción y el incidente de nulidad interpuestos y se deje sin efecto la resolución determinativa, en cuanto al ajuste por ingresos del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, y del impuesto general sobre las ventas de los períodos comprendidos de octubre de 1999 a setiembre del 2000.-

II.- EXCEPCION DE PRESCRIPCION: El contribuyente manifiesta en lo que interesa: "...1) EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN. En el presente caso ha prescrito el derecho del Fisco para determinar de oficio la obligación tributaria de mí representada correspondiente a los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas del ejercicio fiscal 2000. El artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según el texto reformado mediante la Ley No 7900 del 3 de agosto de 1999 —vigente a partir del 1° de octubre de ese mismo año—, dice lo siguiente: «Artículo 53. -Interrupción o suspensión de la prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. [...]. b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de



toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código. Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. [...]» Por otra parte, el artículo 54 del mismo código dispone: «Artículo 54. -Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.» De inmediato hacemos una enumeración cronológica de los actos que se han producido en el presente caso y señalamos cuáles de ellos interrumpieron la prescripción, de acuerdo con las disposiciones legales antes transcritas: a) Notificación del inicio de actuación fiscalizadora. El 6 de enero de 2002 se notificó a la empresa el inicio de la actuación fiscalizadora correspondiente al período fiscal 2000 (documento No 1971000080016, hojas de trabajo Nos. 103 a 105). Esta notificación interrumpió el curso de la prescripción, de acuerdo con el inciso a) del artículo 53 del Código Tributario. Por consiguiente, el nuevo término de prescripción de tres años debería computarse a partir del 1° de enero de 2003 y vencería el 31 de diciembre del año 2005, salvo que algún acto posterior lo volviese a interrumpir. b) Notificación de los traslados de cargos. El 26 de agosto de 2002 se notificaron a la empresa los traslados de cargos Nos. 2751000039277 y 2751000039261, relativos al impuesto sobre la renta y al impuesto general sobre las ventas del período fiscal 2000, respectivamente. Este hecho no interrumpió la prescripción, porque en el texto del artículo 53 del Código Tributario vigente a partir del período fiscal 2000 no se prevé que la notificación de los traslados de cargos tenga la capacidad jurídica de producir ese efecto. c) Interposición del reclamo administrativo. El 4 de octubre de 2002 la empresa interpuso impugnación contra los traslados de cargos mencionados. Esta circunstancia no interrumpió la prescripción, porque no resulta aquí aplicable lo dispuesto por el artículo 54 del Código Tributario, en el sentido de que la interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria interrumpe la prescripción. La razón es que los traslados de cargos no son resoluciones, sino "pre-resoluciones" o simples actos preparatorios de la determinación de la obligación tributaria. Así lo ha manifestado el Tribunal Fiscal Administrativo —entre muchos otros casos— en el fallo No 29-2004-P de las ocho horas del 5 de febrero de 2004: "... Es claro que al contribuyente no se le ha causado ninguna indefensión, que conlleve la nulidad de las actuaciones, máxime que el traslado de cargos, como reiteradamente lo ha resuelto el Tribunal Fiscal Administrativo, constituye solo un acto preparatorio, no sujeto a ninguna formalidad especial y su finalidad es poner en conocimiento del contribuyente las observaciones o cargos que se le formulen. Es la resolución determinativa la que debe cumplir con una serie de requisitos estipulados en el artículo 147 del Código Tributario....". d) Notificación de la resolución determinativa. El 12 de diciembre de 2005 se notificó a la empresa la resolución determinativa No DT-01-VR-1907-5 de las doce horas con catorce minutos del 9 de diciembre de 2005, dictada por la Administración Tributaria de San José. Esta resolución no interrumpió la prescripción porque en el texto vigente del artículo 53 del Código Tributario no está contemplada la notificación de las resoluciones determinativas como causal de interrupción de la prescripción. De acuerdo con el texto vigente del artículo 53 del código citado, la notificación de las resoluciones determinativas de la Administración Tributaria no es el acto que interrumpe la prescripción, sino que ésta se produce con la interposición de recursos contra tales resoluciones. Así lo admite la Dirección General de Tributación en el oficio No DGT-493-2005 del 1° de abril de 2005 cuando manifiesta: «En relación a su segunda pregunta, en la que consulta que si lo que interrumpe la prescripción es la notificación de la resolución determinativa, o por el contrario, lo que interrumpe la prescripción lo es la interposición del recurso de revocatoria por parte del contribuyente, es criterio de esta Dirección General, en apego al artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que lo que interrumpe la prescripción es la interposición de los recursos, que en el caso en concreto lo constituye el recurso de revocatoria y/o apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.» Tampoco resulta aplicable en este caso la disposición del inciso



"f" del artículo 53 del Código Tributario, el cual se refiere específicamente a peticiones reguladas por el artículo 102 del mismo código, pero no contempla los reclamos interpuestos en contra de los traslados de cargos con fundamento en el artículo 145 de la misma ley. En relación con este punto, la Administración Tributaria ha hecho una interpretación muy clara en el mismo oficio antes citado —No DGT-493-2005 del 1° de abril de 2005—. Dice este documento: «III. - CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL. En relación con el tema de la prescripción, las causales de interrupción, como bien se indica, se encuentran contempladas en el artículo 53 y 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dentro de las causales del artículo 53, el inciso f) establece que la interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos del artículo 102, interrumpe la prescripción. Esta petición debe entenderse como aquella petición pura y simple, que se hace sobre un caso real, fundado en razones de legalidad, y no como la impugnación o reclamo que se hace alusión en el artículo 145, referido a la impugnación que se hace al traslado de cargo y observaciones dentro de un procedimiento determinativo. La impugnación de un traslado de cargos y observaciones dentro de un procedimiento determinativo, no puede considerarse como la petición o reclamo contemplado en el artículo 102 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios por los siguientes aspectos: • El artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece que la impugnación que formule un contribuyente en contra del traslado de cargo y observaciones, debe de resolverse dentro del plazo de tres meses después de presentada. Mientras que la petición amparada al artículo 102 del mencionado Código, establece que la misma debe de ser resuelta dentro del plazo de dos meses, y • Si la impugnación presentada por un contribuyente, no es resuelta dentro del plazo de tres meses, no podría aplicarse el silencio negativo; y todo recurso que se presentare, deberá rechazarse ad portas por prematuro. Mientras que la petición amparada al artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su párrafo tercero prevé, que si vencido el plazo de dos meses, sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan, es decir, podrán presentar los recursos de revocatoria y apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. En apego a lo anterior, la impugnación que se formule en contra de un traslado de cargos y observaciones dentro de un procedimiento determinativo, no podría contemplarse dentro de la petición amparada al artículo 102 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por consiguiente, la causal del inciso f) del artículo 53 del mencionado Código, referida a los términos de interrupción de la prescripción, tampoco resulta ser de recibo para establecer, que la impugnación que haga un contribuyente en contra de un traslado de cargo y observaciones, interrumpe el término de la prescripción.» d) Interposición del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. En los primeros días hábiles del mes de enero de 2006 —dentro del plazo de quince días estipulado por el artículo 156 del Código Tributario— la empresa interpuso el recurso de apelación contra la resolución No DT-01-VR-1907-5. Este acto, de acuerdo con lo expuesto, hubiera interrumpido la prescripción según el artículo 54 del Código Tributario, pero a la fecha de la interposición de ese recurso ya la prescripción había operado, porque como indicamos en el punto a) anterior el nuevo término de prescripción de tres años comenzó a computarse a partir del 1° de enero de 2003 y venció el 31 de diciembre del año 2005, sin que fuera interrumpido por ningún otro acto posterior. Por lo tanto, en el presente caso el término de prescripción de tres años venció el 31 de diciembre del año 2005 y así solicitamos al Tribunal Fiscal Administrativo que lo declare...” (folios 193 a 196).- III.- CRITERIO DEL TRIBUNAL: Que de acuerdo con el artículo 298 inciso 9) del Código Procesal Civil, la excepción de prescripción es una excepción perentoria de previo y especial pronunciamiento, por cuanto de acogerse la misma se extingue o perece la acción del actor, independientemente de la procedencia o no de la acción; en esas condiciones, habiéndose interpuesto la mencionada excepción, el Tribunal se avoca de inmediato al conocimiento de la misma. Estima este Tribunal, que lleva razón la contribuyente en cuanto a que el plazo de prescripción de 3 años vigente en el período fiscal recalificado, al tenor de lo dispuesto por el artículo 51 del Código Tributario (según reforma



introducida mediante ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999) al habersele notificado a la sociedad apelante el inicio de actuación fiscalizadora el día 6 de enero del 2002, según consta en el documento No. 1971000080016 y el acta de notificación visible a folio 105 de la hojas de trabajo, ese acto administrativo efectivamente tuvo la virtud de interrumpir el curso de la prescripción, de conformidad con el inciso a) del artículo 53 del Código Tributario, también reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999, con vigencia a partir del 1° de octubre de 1999, y por lo tanto aplicable a los impuestos y períodos fiscales recalificados, disposición legal que reza lo siguiente: “Artículo 53- Interrupción o suspensión de la prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.” De conformidad con el citado artículo 53, se establece asimismo que, “Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción...” De acuerdo con la norma antes transcrita, se tiene que en el caso presente, el curso de la prescripción se vio interrumpido con la notificación a la contribuyente del oficio de comunicación de inicio de actuación fiscalizadora, el día 06 de enero de 2002 (h. t. 105) por lo que la prescripción en análisis reinició su cómputo, a partir del día 1 de enero del 2003, a tenor de lo dispuesto por el citado artículo 53 ibídem, para vencer en esa misma fecha, pero del año 2006, salvo que se operara alguna causa interruptora de la prescripción durante ese lapso. Al respecto este Tribunal comparte el criterio del contribuyente al alegar que en el sub-exámine no se operó ninguna de las otras causales de interrupción de la prescripción previstas en el citado ordinal 53. De ahí que, según lo dispuesto por el artículo 54 del mismo cuerpo de leyes, el siguiente acto capaz de interrumpir la prescripción sería la interposición de recursos por parte del contribuyente contra la resolución determinativa, pero en el caso bajo examen, el recurso interpuesto por la apelante, tuvo lugar hasta el día 2 de enero del 2006, cuando ya estaba prescrita la obligación tributaria. Interpreta el Tribunal que si bien el artículo 10 inciso c), extiende el plazo de prescripción hasta el primer día hábil siguiente, en los casos en que los términos y plazos venzan en día inhábil para la Administración Tributaria, en la especie dicha extensión no resulta aplicable, por cuanto el plazo vencía para el contribuyente a efecto de que éste interpusiera los recursos procedentes contra la resolución determinativa. Al efecto debe tenerse presente que el plazo prescriptivo, se computa por años y en tal hipótesis el mismo termina el día equivalente del año o mes respectivo, a tenor de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 10 antes citado. En mérito de lo expuesto, no le queda otra alternativa a esta Sala que declarar con lugar la excepción de prescripción interpuesta y por fenecida la pretensión de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria a que se contraen los autos. Por innecesario se omite pronunciamiento sobre las demás alegaciones planteadas por la intervenida.

POR TANTO

Se declara con lugar la excepción de prescripción interpuesta.

c)Análisis al plazo de 15 días hábiles según el art 146 del Código de Procedimientos Tributarios

[SALA PRIMERA TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]⁴

Resolución N° TFA-278-2009-P.

SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las nueve horas treinta minutos del veinticuatro de agosto del dos mil nueve.

Este Tribunal conoce de la solicitud de adición y aclaración interpuesta por [...], cédula de identidad [...], a nombre de la contribuyente [...] S.A., cédula de persona jurídica [...], en relación con la resolución TFA-247-2009-P, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo con fecha 05 de agosto del 2009, en el expediente TFA- [...] .-

CONSIDERANDO:

I.- Que este Tribunal dictó la resolución TFA-247-2009-P de fecha 05 de agosto del 2009, revocando parcialmente la resolución Infrac. DT10R-041-06 dictada por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes el 31 de marzo del 2006, que impuso a la contribuyente una sanción de ¢89.027.408,00 por concepto de infracción administrativa por inexactitud en su declaración del período fiscal 2003 y una sanción de ¢124.588.260,00 para el período 2004. Resolvió este Tribunal que se excluía de la base utilizada para el cálculo de la sanción, lo correspondiente al impuesto de los meses de marzo, abril, mayo y junio del año 2003. En lo demás se confirmó la resolución venida en alzada ordenando a la Administración Tributaria liquidar el fallo y notificar dicha liquidación en los términos y condiciones establecidos en los artículos 40 y 163, párrafo final, del Código Tributario. (Folios 107 a 149).-

II.- Que el 12 de agosto del 2009, la recurrente solicitó la adición y aclaración de la resolución TFA-247-2009-P, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, a fin de que se le aclare lo siguiente: ¿A partir de qué momento es que se inicia el cómputo del interés establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios? ¿La referencia hecha al artículo 40 y 163 párrafo final del Código Tributario, abarca lo correspondiente a intereses? Asimismo, solicita aclaración de las razones por las que en el POR TANTO del fallo en cuestión se remite a las reglas establecidas en los artículos 40 y 163 párrafo final del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (Folios 150 a 151).-

III.- Que este Tribunal reiteradamente se ha pronunciado en el sentido de que la solicitud de adición y aclaración únicamente procede con respecto de la parte dispositiva de los fallos, y se limita a los casos en que éstos sean oscuros u omisos, de conformidad con lo establecido en el artículo 158 del Código Procesal Civil, aplicado supletoriamente por disposición del artículo 155 del Código Tributario, criterio que ha sido confirmado por la jurisprudencia de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, que en ese sentido reiteradamente ha manifestado: "...I.- De conformidad con el artículo 158 del Código Procesal Civil, la gestión de aclaración o adición no procede en relación con los considerandos, sino respecto de la parte dispositiva de las resoluciones, cuando éstas sean oscuras u omisas,..." (Sentencia N°286-2000, Sección Primera



del Tribunal Contencioso Administrativo, del 6 de octubre del 2000). En igual sentido se ha pronunciado la Sala Constitucional al manifestar: "... De ahí que la adición de un pronunciamiento proceda cuando un punto planteado en el amparo no haya sido resuelto en sentencia y la aclaración cuando la sentencia haya sido resuelta en términos oscuros o ambiguos, dificultando su comprensión. La adición o aclaración son medios para complementar una sentencia o explicar los alcances que tiene..." (Sala Constitucional, N° 2004-04287 de las 14:48 horas del 23 de abril del 2004). Asimismo, ese Órgano Constitucional, en resolución N° 2004-06036, del 1° de junio del 2004, resolvió: "...II. Resulta evidente que el petente cuestiona el fallo recaído en este asunto por no compartir los argumentos de fondo que lo sustentaron, sin llegar a denotar ninguna omisión y oscuridad en la sentencia que la haga susceptible de ser adicionada o aclarada para darle cabal cumplimiento. Lo que el gestionante pretende -en última instancia- es que la Sala entre de nuevo a valorar el mérito del presente recurso de amparo, pudiendo identificar su petición más con la de un recurso de revocatoria o reconsideración que con una verdadera gestión de aclaración y adición, lo que resulta palmariamente improcedente a tenor de lo que dispone el artículo 11 de la Ley de la materia, según el cual las sentencias, autos o providencias de la jurisdicción constitucional no tienen recursos. En efecto, el punto jurídico que plantea el apoderado especial judicial del recurrente es el mismo sobre el cual se vertió pronunciamiento..." Por su parte, esta Sala, en numerosa jurisprudencia ha dicho: "...La solicitud de adición y aclaración de una sentencia, no constituye un medio para impugnarla por lo que no puede considerarse como un recurso, sino únicamente una petición para aclararla o completarla, cuando aquella sea omisa u oscura en alguno de los aspectos que debió resolverse. Como en el fondo la gestión que se analiza no es propiamente de adición o aclaración, puesto que la sentencia dictada por esta Sala es clara y concisa en sus términos y conceptos, sino que más bien se trata de una inconformidad con lo resuelto, contra la que no cabe recurso ordinario alguno, lo pretendido resulta improcedente..." (ver en este mismo sentido, sentencias Nos. 385-2004 de las 9 hrs. del 25/19/04; 319-2004 de 10 hrs. del 2/9/04 y 110-2004 de 11 hrs. del 22/4/04). En consecuencia, este Tribunal hace notar al gestionante, que a la luz de la jurisprudencia transcrita, resulta evidente que la solicitud de adición y aclaración se encuentra limitada a la parte dispositiva de los fallos, y aún así, únicamente procede cuando se demuestre que éstos sean oscuros u omisos, lo que no ocurre en el presente caso, en que la resolución apelada es absolutamente clara al disponer textualmente que "Se revoca parcialmente la resolución recurrida en el sentido de que se excluye de la base utilizada para el cálculo de la sanción, lo correspondiente al impuesto de los meses de marzo, abril, mayo y junio del año 2003. En lo demás se confirma la resolución venida en alza. Proceda la Administración Tributaria a liquidar el presente fallo y a notificar dicha liquidación en los términos y condiciones establecidos en los artículos 40 y 163, párrafo final, del Código Tributario. NOTIFÍQUESE." (Folio 148 del expediente). Así bien, en el caso que nos ocupa, la adición y aclaración de la resolución dictada resulta improcedente toda vez que de su simple lectura se desprende claramente su correcto sentido, por lo que la solicitud formulada ante este Despacho resulta inadmisibles por no encontrarse ajustada a las prescripciones legales que regulan su procedencia conforme a derecho, toda vez que, de la lectura atenta de la resolución se advierte que expresamente dispone la revocatoria parcial de la sanción impuesta a la contribuyente en cuanto al cálculo de la suma que deberá cancelar por concepto de sanción, según se explicó claramente en la parte considerativa del fallo, a fin de ser consecuente con lo dispuesto en la resolución determinativa que estableció la cuantía de las obligaciones tributarias de la contribuyente para los mismos períodos fiscales. Al respecto, en la parte considerativa de la resolución TFA-247-2009-P del 5 de agosto del 2009, este Tribunal le indicó a la contribuyente que con posterioridad a la promulgación de la Ley 7900 del 3 de agosto de 1999, se estableció un procedimiento especial para la imposición de sanciones, independiente y autónomo del procedimiento determinativo del adeudo tributario, a fin de que, de previo a establecer las sanciones administrativas previstas en el artículo 81 del Código Tributario, fuera requisito sine qua non, la existencia de una resolución determinativa en sede administrativa.

Y esto es así por cuanto la multa con que se sanciona la infracción, se calcula en proporción con el monto defraudado por el contribuyente, por lo que el adeudo tributario debe ser establecido por la Administración, mediante la emisión previa de la respectiva resolución determinativa, que conozca de las objeciones de fondo a las razones que motivaron la modificación practicada por la Administración a las obligaciones tributarias de la contribuyente, antes de que se imponga la sanción correspondiente. Así bien, al haberse dictado previamente la resolución TFA-170-2009 del 26 de mayo del 2009, que modificó el quantum de la obligación tributaria material, establecido mediante la determinación del tributo en el período fiscal correspondiente, deberá también la Administración Tributaria ajustar igualmente la cuantía de la sanción impuesta. No obstante lo anterior, en cuanto a las interrogantes que plantea la gestionante, referentes al cálculo de intereses, este Despacho de oficio estima conveniente advertir que este extremo no fue objeto de discusión en el caso de marras, por lo que tampoco sobre el mismo cabe la solicitud de adición y aclaración, toda vez que la referencia a los artículos 40 y 163 párrafo final del Código Tributario, se hace en relación con la liquidación de la resolución, la cual debe efectuar la Administración Tributaria para los efectos del pago por parte del contribuyente, en los términos establecidos en los numerales de cita, por lo que resulta prematura la gestión formulada por la interesada. Al respecto, señala el párrafo segundo del citado numeral 40: "Plazo para pago. ... Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación." En consecuencia, estamos ante dos supuestos diferentes: 1.- Resoluciones que confirman en todos sus extremos el fallo recurrido, y 2.- Las que revocan parcialmente lo determinado por la Administración Tributaria. En el primer caso, que no es el de autos, el recurrente sabe a ciencia cierta el monto adeudado, toda vez que se ha determinado una suma líquida; mientras que en el segundo supuesto, si bien es cierto que el particular podría calcularlo, ello no es de su resorte. No obstante lo anterior, en ambos casos estamos ante supuestos de liquidación, lo cual implica el cálculo del adeudo requerido para su pago, y en razón de que este Tribunal no realiza las liquidaciones de sus fallos, sea no establece cuantitativamente sumas de impuestos, por ser ésta una actividad administrativa, es decir, de gestión y recaudación de impuestos que es inherente a la Administración Tributaria, ésta tiene la obligación de comunicarle al contribuyente el monto total de su adeudo, incluyendo lo correspondiente a la obligación principal así como las sumas por concepto de intereses y recargos, lo cual se realizará mediante la liquidación del fallo. Sin embargo, cabe advertir que existe la posibilidad de que el contribuyente se apersona ante la Administración, una vez notificado por este Tribunal, a solicitar la respectiva liquidación, o bien, puede realizar sus propios cálculos y cancelar en los formularios diseñados por la Administración Tributaria para tal efecto. Por lo tanto, los quince días a que se hace referencia en el párrafo segundo del artículo 40 de cita, deben contarse a partir de la firmeza de la respectiva liquidación de la resolución, en el eventual caso de que el interesado impugne ante este Tribunal aquella liquidación. Por último, es preciso reiterar que las demás objeciones de la gestionante se refieren a aspectos debidamente tratados en los considerandos de la resolución de mérito, y no a la parte dispositiva de la resolución, por lo que, en definitiva, lo procedente es rechazar la solicitud de adición y aclaración por improcedente. En consecuencia, la solicitud planteada en relación con la resolución de este Tribunal TFA-247-2009-P debe rechazarse de plano, toda vez que la parte dispositiva de ese fallo no contiene extremo alguno oscuro u omiso, que justifique la necesidad de la adición y aclaración pretendida.-

POR TANTO:

Se declara sin lugar la solicitud de adición y aclaración interpuesta.



d) Criterio de la Procuraduría General de la República acerca del tema del procedimiento tributario orientado a la devolución de capital e intereses

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁵

Dictamen: C-108-2005

11 de marzo de 2005

Licenciado

Federico Carrillo Zurcher

Ministro de Hacienda

S. D.

Estimado señor Ministro:

Con la aprobación de la señora Procuradora General, me refiero al oficio N° DM-1490-2003 de 29 de agosto de 2003, asignado a la suscrita por redistribución a partir del presente mes, por medio del cual consulta el criterio de la Procuraduría General sobre:

“¿Procede el pago por concepto de devolución de capital e intereses que ha sido ordenado, mediante sentencia del Tribunal Aduanero y/o del Tribunal Fiscal Administrativo, aún y cuando esté en trámite el proceso contencioso-administrativo de lesividad de dicha sentencia?”.

Mediante oficio N° DJH-1476-2003 de misma fecha, la Asesoría Jurídica de ese Ministerio señala que con la emisión de la sentencia se da por agotada la vía administrativa, de conformidad con los artículos 126, inciso d), 342 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, así como los numerales 209 de la Ley General de Aduanas y 158 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por lo que considera que la solicitud de interposición de las diligencias de declaratoria de lesividad no impide la ejecución de lo ordenado. Lo que reafirma el artículo 91, inciso 1) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Por lo que la interposición del proceso carece de efecto suspensivo, sin impedir la ejecución del acto cuestionado. La excepción sería si el Tribunal ordena suspender la ejecución de lo resuelto. Concluye que toda sentencia del Tribunal Aduanero Nacional o del Tribunal Fiscal Administrativo tiene carácter obligatorio y es de acatamiento inmediato en todos sus extremos. En ese sentido señala que si la sentencia es impugnada y posteriormente se declara lesiva y se hubiere tramitado el pago a que obliga, la Administración Pública deberá recurrir a los mecanismos de cobro pertinentes para la devolución



de los montos cancelados.

Una de las características del acto administrativo es su ejecutividad y ejecutoriedad. Carácter que también ostentan las resoluciones de los tribunales administrativos. Por ello, dichas resoluciones son ejecutivas.

A.-EJECUTIVIDAD Y EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO

A diferencia del sujeto privado, a la Administración Pública se le reconoce normalmente privilegios en la ejecución de los actos administrativos. Entre esos privilegios se encuentra el de ejecutar sus actos y de ejecutarlos de oficio. Lo propio de la Administración es el adoptar decisiones ejecutorias conforme la ley. Pero, además, la Administración que actúa tiene la potestad de ejecutar de oficio la decisión que ha adoptado.

De la circunstancia misma de que exista una presunción de validez del acto administrativo para la realización del interés público, puede desprenderse el principio de ejecutividad. El acto se presume válido y eficaz, por ende puede ser aplicado en aras de la satisfacción del interés público. La ejecutividad del acto hace referencia a su capacidad de producir efectos jurídicos y a la fuerza ejecutiva de estos; ergo, a su obligatoriedad y exigibilidad y por ende, al deber de cumplirlo.

Del acto administrativo se afirma su ejecutoriedad, es decir la posibilidad de la Administración de ejecutar por sí misma el acto, de oficio. Para ser ejecutorio se requiere que el acto sea eficaz. La Administración no puede ordenar la ejecución forzosa o la ejecución de oficio si el acto no es exigible. En efecto, conforme lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública la potestad de ejecutar los actos se refiere a los eficaces, válidos o anulables. Lo que implica que sólo está prohibida la ejecución de los actos absolutamente nulos (artículo 170 de la misma Ley). Esa ejecución se da incluso contra la voluntad o resistencia del obligado. Preceptúa el citado numeral:

“Artículo 146.-

1. La Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar.

2. El empleo de los medios de ejecución administrativa se hará sin perjuicio de las otras responsabilidades en que incurra el administrado por su rebeldía.

3. No procederá la ejecución administrativa de los actos ineficaces o absolutamente nulos y la misma, de darse, producirá responsabilidad penal del servidor que la haya ordenado, sin perjuicio de las otras resultantes.



4. La ejecución en estas circunstancias se reputará como abuso de poder”.

En razón de la ejecutividad del acto, se establece que la interposición de los recursos administrativos y contenciosos contra los actos administrativos no suspende la potestad de ejecutarlos, salvo cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de reparación imposible o difícil según lo dispone el ordenamiento. La eficacia del acto se postula en virtud de la presunción de validez del acto y de que está dirigido a la satisfacción del interés general. Esta satisfacción podría ser impedida por la interposición de los recursos. De allí que la suspensión del acto administrativo sea la excepción.

El principio está claramente trazado en los artículos 148 de la Ley General de la Administración Pública y 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. El acto impugnado es ejecutable y la suspensión sólo se decretará cuando pueda causar daños o perjuicios graves o de imposible o difícil reparación. La consecuencia inmediata de estos principios es que el acto administrativo debe ser cumplido de inmediato por sus destinatarios y se halla en condiciones de ser ejecutado por la propia Administración. Dispone el artículo 148 de la mencionada Ley:

“Artículo 148.-

Los recursos administrativos no tendrán efecto suspensivo de la ejecución, pero el servidor que dictó el acto, su superior jerárquico o la autoridad que decide el recurso, podrán suspender la ejecución cuando la misma pueda causar perjuicios graves o de imposible o difícil reparación”.

Dicho principio no es inconstitucional, aspecto que podría derivarse de algunas de las resoluciones de esa Sala (así, Ns.616-I-96 de 8:14 hrs. del 24 de diciembre de 1996, 2360-96 de 15:09 hrs. del 17 de mayo de 1996 y 3269-96 de 14:33 hrs. del 3 de julio de 1996, entre otras).

“... la teoría de la ejecutoriedad de los actos administrativos, aún cuando no expresamente formulada en el texto de la Constitución, obedece a la teoría de las facultades implícitas de los órganos públicos, por la que, ante un vacío legislativo, debe considerarse el órgano investido de aquellas facultades suficientes o necesarias para cumplir los fines impuestos por el legislador -y no más-. De otra manera la Administración se enfrentaría a la disyuntiva de tener que producir determinados resultados impuestos por la ley pero carecer de las atribuciones y potestades para ello. Sin embargo esta atribución ha sido claramente prevista por el legislador en los artículos 146 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, en relación con los artículos 115 a 122, 139, 142, 147 y 148 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, normas que permiten la ejecución del acto de determinación de la obligación tributaria, aun ante la interposición de los recursos ordinarios concedidos por el legislador. Agregado a esto, estas disposiciones constituyen un razonable desarrollo de la obligación ciudadana de "contribuir para los gastos públicos" contenida en el artículo 18 de la Constitución y de la "correlación entre deberes y derechos" definida en el artículo 32 del Pacto de San José". Sala Constitucional N° 6362-94 de 15: 39 hrs. de 1 de noviembre de 1994.

Como se deriva del artículo 148, el principio de ejecutoriedad puede ser excepcionado por la Administración. En efecto, se reconoce la facultad al órgano competente para que, de previo a resolver el recurso, pondere razonadamente el perjuicio que la suspensión causará al interés público o a terceros y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido. La disposición tiende a mantener un equilibrio entre la necesidad de realizar el interés público y el imperativo constitucional de garantizar los derechos de defensa y tutela del interesado. De allí la posibilidad de un acuerdo de suspensión que haga cesar, provisionalmente, la eficacia del acto recurrido.

Pero, además, la ejecutividad del acto no opera solo en vía administrativa. Por el contrario, esa ejecutividad es uno de los elementos determinantes de la posición de la Administración en juicio. El carácter revisorio del proceso contencioso-administrativo parte de la existencia de un acto y de un acto que se predica eficaz.

Por ello la regla es que el proceso contencioso-administrativo no afecta la eficacia correspondiente, salvo que el tribunal ordene la suspensión de los efectos del acto, conforme lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa:

“ 1 . La interposición de la demanda no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la disposición impugnada, salvo que el Tribunal acordare, a instancia del demandante, la suspensión.

2. Procederá ésta cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil”.

La jurisprudencia contencioso-administrativa reafirma el carácter excepcional de esa suspensión:

“III.- El incidente de suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados, regulada por el numeral 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, típico del proceso contencioso administrativo, es una medida excepcional, dada la característica primordial de que gozan los actos administrativos: fuerza obligatoria y ejecutiva, por mandato de los numerales 146 a 151 de la Ley General de la Administración Pública. Hay ocasiones en que, puede accederse a la suspensión de sus efectos, cuando con su ejecución, se puedan ocasionar daños de imposible o difícil reparación, no obstante para ello, deben cumplirse a cabalidad, los presupuestos establecidos para su procedencia. Dentro de ellos, destaca la instrumentalidad, definida como la subordinación a la pretensión deducida en el proceso principal y de la sentencia que se llegue a emitir dentro de él, de modo tal, que el acto que se solicite suspender sea el mismo o concuerde, con el impugnado dentro del ordinario, caso contrario, es evidente la improcedencia de la articulación, y dentro de este contexto, se analiza el sub lite” . Tribunal Contencioso-Administrativo, resolución N° 30-2004 de 14:10 hrs. de 30 de enero de 2004.

“ II.-Dentro del abanico global de las medidas cautelares que permite nuestro Ordenamiento Jurídico, encontramos la suspensión de los efectos del acto como el instituto de más arraigo y



aplicación en nuestro medio jurídico. Como se sabe, opera bajo tres pilares fundamentales, aplicables a toda medida cautelar, a saber: el periculum in mora, el fumus boni iuris y la ponderación de todos los intereses en juego, incluyendo por supuesto, el interés público como parte de estos últimos. Es preciso advertir entonces, que no basta el daño producido por la demora en la definición del conflicto y por la eventual ejecución del acto (de difícil o imposible reparación, tal y como lo califica el artículo 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), pues, aunque este presupuesto es el eje central e imprescindible de la medida cautelar, debe ir acompañado de la seriedad en la demanda, dado que, por mayoría de razón, no puede accederse a una gestión de esta naturaleza en un proceso dispuesto al fracaso. Pero además de ello, deben ponderarse como elementos de contrapeso, los eventuales intereses de terceros; así como los que pertenezcan a la propia Administración Pública y esencialmente, los relativos al interés público, con la dimensión y alcance que a este último confiere el Ordenamiento Jurídico (artículo 113 de la Ley General de la Administración Pública).

III.-En este sentido, la suspensión procura prevenir la lesión por ocasionarse, o paralizar la que ya se está produciendo (finalidad preventiva), de modo que, si no hay daño, o si habiéndolo, ya se produjo o se paralizó, no cabe la gestión suspensiva. Es aquí donde entra en juego el periculum in mora antedicho, pues, al no haber lesión no es procedente suspender los efectos.

IV.-En el caso bajo estudio, tal y como lo señaló el juzgador de instancia, se paralizaron y luego se dejaron sin efecto, los actos aquí impugnados; de manera que no cabe la suspensión de lo que ya fue suspendido, ni la extensión de lo que ya no existe, salvo en lo que hace a la reparación de los efectos que hubieren podido ocasionar durante su vigencia. En la articulación planteada se presenta, por decirlo así, una falta de interés actual, sin perjuicio de la procedencia o no de las pretensiones de fondo esgrimidas por la actora en su demanda". Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Segunda. N° 55-2001 de 16:15 hrs. de 21 de febrero de 2001.

" IV.- Que el Tribunal, luego de la ponderación de las circunstancias que rodean este caso, llega a convencimiento idéntico al del Juzgador de instancia, motivo que impone confirmar el fallo combatido. Los actos administrativos son ejecutivos y ejecutorios y es en razón de esta característica con que cuentan - fuerza obligatoria y ejecutiva -, que solo en casos excepcionales, puede ordenarse su suspensión, siempre y cuando, con su ejecución, ocasionen daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, según lo preceptuado por el ordinal 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. El éxito de una medida cautelar como la analizada, depende además, de la reparación del daño y de su relación con el interés público, el que debe prevalecer en resguardo de la seguridad y salubridad de toda la comunidad, de modo tal, que si la inejecución pone en peligro alguno de esos valores, el beneficio pedido ha de denegarse....". Tribunal Contencioso Administrativo, N° 88-2001 de 15:00 hrs. de 29 de marzo de 2001.

El punto es si las resoluciones de un tribunal administrativo se benefician de las prerrogativas de la Administración.

B.-EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EMITE ACTOS ADMINISTRATIVOS

De conformidad con la doctrina de Derecho Administrativo, el término "jurisdicción administrativa" hace referencia a la función de la Administración de resolver controversias con los administrados, normalmente, por la vía del recurso administrativo. El concepto de jurisdicción está empleado a partir del criterio material de las funciones públicas. Frecuentemente, en aras de mantener la autotutela administrativa, el legislador decide desconcentrar una de las potestades de decisión propias de la Administración activa, otorgando el poder de resolver con agotamiento de vía administrativa, no al jerarca de la Administración, sino a un órgano inferior de carácter colegiado. Competencia de decisión que envuelve no sólo el determinar si lo actuado por la Administración se conforma o no con el ordenamiento jurídico sino, en su caso, otorgar indemnizaciones a quienes hayan resultado lesionados por actos ilegales.

La creación del tribunal administrativo se presenta, entonces, como una substracción de la facultad de agotar la vía administrativa, propia del superior jerárquico para otorgársela a un órgano que debe contar, por principio, con absoluta independencia funcional. En este orden de ideas, podría decirse que -por regla de principio- un tribunal administrativo es un órgano de desconcentración máxima. Ello aún cuando la norma no lo indique en forma expresa. Simplemente, en función del agotamiento de la vía administrativa, existe un traslado de la competencia a favor de ese órgano "jurisdiccional".

Estos órganos desconcentrados están dotados de independencia funcional, lo que les permite ejercer su competencia libre de interferencias del jerarca, pero también de cualquier otro órgano. Ergo, en el ejercicio de la competencia desconcentrada el Tribunal no tiene que sujetarse al criterio de ninguna otra autoridad. El poder de decisión es pleno, sólo sujeto al ordenamiento, por lo que resultaría ilegal el sometimiento a órdenes o directrices emitidas por el jerarca o a alguna forma de presión. El Tribunal es el sólo responsable por las resoluciones que dicte.

De acuerdo con lo anterior, un tribunal administrativo tiene como función conocer y resolver en última instancia las impugnaciones que se presenten contra determinados actos administrativos. Todo en el entendido que se está en la esfera administrativa y que lo resuelto puede ser objeto de discusión en los tribunales judiciales.

Ahora bien, lo que se pretende con la creación de este tipo de tribunales, en sede de la Administración Pública, es garantizar la autotutela administrativa y, por consiguiente, sus resoluciones sólo agotan la vía administrativa. En tal sentido se ha pronunciado la Sala Constitucional:

"VI.-La creación de «tribunales administrativos» dependientes, como tales, del Poder Ejecutivo, o de la Administración Pública en general, no contradice per se los principios constitucionales



expuestos, en la medida en que no basta la denominación de un órgano para determinar su naturaleza o su régimen jurídico; siempre y cuando, eso sí, no se trate, con esa o cualquiera otra denominación, de una verdadera atribución o delegación de funciones jurisdiccionales, reservadas, como se dijo, al Poder Judicial. Así, por ejemplo, no parece incompatible con la Constitución la existencia del Tribunal Fiscal Administrativo (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 de 3 de mayo de 1971), en la medida en que, si bien se integra y funciona de manera semejante a la de los tribunales de justicia- tribunales propiamente dichos-, en realidad sólo es un órgano de tutela administrativa o jerárquico impropio respecto de la llamada «Administración Tributaria», y sus fallos no tienen otro efecto que el de agotar la vía administrativa, abriendo paso a la acción jurisdiccional propiamente dicha. Con otras palabras, lo que está constitucionalmente vedado es la creación de cualquier tribunal administrativo cuyos fallos tengan o puedan adquirir la inimpugnabilidad propia de la autoridad de la cosa juzgada jurisdiccional, lo cual, obviamente, no sucede con las del Tribunal Fiscal Administrativo, que sólo cierran la vía administrativa y abren la judicial, en concreto la del llamado proceso "contencioso tributario o impositivo" (Cap. IV, Sec. I, arts. 82 y 83 Ley Reguladora Jurisdicción Contencioso-Administrativa)" (Sentencia n.º 1148-90, de las 17 hrs del 21 de setiembre de 1990. Lo resaltado en **negrita** y sublineado no son del original).

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Contencioso Administrativo, respecto de su actuación como órgano superior jerárquico impropio:

"... La Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo cumple, preponderantemente, una función materialmente administrativa, puesto que, se desempeña como contralor administrativo no jerárquico (jerarquía administrativa impropia) de los órganos de la Administración Pública central o descentralizada en los casos en que la ley prevé un recurso administrativo de alzada ante esta Sección (artículo 1º, inciso b, de la Ley N.º. 7274). Esto es, la Sección Tercera del Tribunal es un órgano administrativo que se encuentra adscrito a la estructura del Poder Judicial, situación que puede llamar a equívocos sobre el valor y trascendencia de sus resoluciones que son, con la salvedad que será señalada infra, eminentemente administrativas. Bajo esta tesitura, la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo interviene como contralor administrativo no jerárquico respecto de los Concejos Municipales... Por consiguiente, la Sección Tercera del Tribunal, al actuar como contralor administrativo no jerárquico, cuando conoce y resuelve una apelación administrativa interpuesta contra una resolución de un Concejo Municipal simplemente se limita a dictar una resolución administrativa cuyo efecto es tener por agotada la vía administrativa previa para que las partes contendientes puedan acudir a la vía jurisdiccional ordinaria, esto es, ante el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, siendo que la resolución que dicta este último órgano sí es de carácter jurisdiccional y es susceptible de ser impugnada mediante apelación o casación ante, respectivamente, el Tribunal Superior Contencioso Administrativo -solamente secciones primera o segunda- y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Sobre el particular, el artículo 6º de la Ley N.º. 7274 establece, con meridiana claridad, que "La Sección Tercera del Tribunal actuará en estos casos como superior jerárquico impropio del órgano que dictó la resolución impugnada y su resolución final sólo agota la vía administrativa, quedando abierta la vía jurisdiccional que corresponda." Síguese de lo expuesto que las resoluciones dictadas por la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo no producen efectos de cosa juzgada material o formal (fuerza de verdad legal), toda vez, que sólo tienen la virtud de generar esa eficacia las sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales en el ejercicio de una función materialmente jurisdiccional y no administrativa. ... Es menester observar que la sección Tercera del Tribunal no actúa como superior jurisdiccional del Juzgado de primera instancia, puesto que, la

primera se limita, como se ha repetido hasta la saciedad, a ejercer una función materialmente administrativa".(Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Tercera, resolución 9894-99 de 11:30 horas del 23 de julio de 1999).

Se entiende, por demás, que esa discusión en los tribunales es la propia de la función jurisdiccional en sentido estricto. Por consiguiente, el acto que en su momento dicte la jurisdicción contencioso-administrativa cumplirá con la característica propia de esa función, sea que resolverá el asunto con carácter de cosa juzgada, ya sea formal o material, según lo disponga el ordenamiento.

Caracteres que no pueden ser predicados de la resolución que emite el tribunal administrativo. Simplemente, este es un órgano administrativo que ejerce función administrativa y, consecuentemente, emite actos administrativos que presentan las características propias de este. Por ende, la resolución que se emita es ejecutiva y ejecutoria. Puede ser, entonces, ejecutada por la Administración hasta tanto no sea suspendida.

La resolución que emite constituye un acto administrativo según lo dispuesto en el artículo 121, inciso 3 de la Ley General de la Administración Pública.

C.- LA LESIVIDAD NO SUSPENDE LA RESOLUCION

Se consulta si al estar en trámite un proceso de lesividad se debe suspender la eficacia de una resolución emitida por el Tribunal Aduanero o por el Tribunal Fiscal Administrativo.

La Ley General de Aduanas, N° 7557 de 20 de octubre de 1995, crea un órgano administrativo con competencia para resolver los recursos que se presenten contra actos de la Dirección General de Aduanas. Disponen los artículos 204 y siguientes de la citada Ley:

"Artículo 204.-

Impugnación de actos de la Dirección General de Aduanas. Contra los actos dictados directamente por la Dirección General de Aduanas, cabrán el recurso de reconsideración y el de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional; ambos recursos serán potestativos y deberán interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido. La Dirección General de Aduanas deberá dictar el acto que resuelva el recurso de reconsideración, dentro de los quince días hábiles siguientes. La fase probatoria del recurso de apelación se tramitará de conformidad con el artículo 201 de esta Ley.

ARTICULO 205.-

Competencia

Créase el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda. Tendrá competencia para conocer y decidir, en última instancia administrativa, los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas.



ARTICULO 209.-

Plazo para resolver

Una vez listo el asunto, el Tribunal dictará la resolución dentro de los quince días hábiles siguientes. Mediante resolución fundada, el plazo podrá prorrogarse por un término único adicional de quince días hábiles.

La resolución dará por agotada la vía administrativa.

El interesado podrá solicitar aclaración y adición dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación, solicitud que habrá de resolverse en el término de quince días hábiles”.

De las normas transcritas se deriva con mediana claridad que el Tribunal Aduanero constituye un órgano administrativo, encargado de decidir en “ultima instancia administrativa”, agotando la vía administrativa en materia aduanera. Por consiguiente, sus resoluciones constituyen actos administrativos que pueden ser objeto del proceso contencioso-administrativo.

En igual condición se encuentra el Tribunal Fiscal Administrativo, según lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Artículo 158.-

Jurisdicción y competencia. Las controversias tributarias administrativas deberán ser decididas por el Tribunal Fiscal Administrativo, el que en adelante deberá regirse por las disposiciones de este capítulo.

Dicho Tribunal será un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia, del Poder Ejecutivo y sus fallos agotan la vía administrativa. Su sede estará en la ciudad de San José, sin perjuicio de que establezca oficinas en otros lugares del territorio nacional, y tendrá competencia en toda la República, para conocer de lo siguiente:

1. Los recursos de apelación de que trata el artículo 156 de este Código.
2. Las apelaciones de hecho previstas por el artículo 157 de este Código.
3. Las otras funciones que le encomienden leyes especiales.

El Poder Ejecutivo está facultado para que aumente el número de salas, conforme lo justifiquen el desarrollo económico y las necesidades reales del país.

ARTICULO 163.-

Actuación del Tribunal Fiscal Administrativo.

El Tribunal Fiscal Administrativo debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento establecidas en el presente Código, así como en la Ley General de Administración Pública, la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que sean aplicables supletoriamente.

Para tramitar los asuntos a su cargo, el Tribunal establecerá plazos comunes e improrrogables a las partes para que presenten sus alegaciones y pruebas de descargo, dentro del espíritu de la búsqueda de la verdad real de los hechos y la necesaria celeridad del procedimiento. Para desvirtuar las afirmaciones y los cargos hechos por la Administración Tributaria, los administrados podrán acudir a cualquier medio de prueba aceptado por el ordenamiento jurídico positivo aplicable. Los informes y certificaciones de los contadores públicos autorizados, de otros profesionales que tengan fe pública, o de las autoridades públicas competentes, designadas en forma independiente por el Tribunal Fiscal Administrativo, hacen plena prueba y, en tal caso, la carga de la prueba para desvirtuarlos correrá a cargo de la Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 11 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 corrigió su numeración, traspasándolo del antiguo 154 al actual)

Los actos que resuelvan recursos interpuestos contra resoluciones determinativas de tributos, deben dictarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para interponerlos, cuando se presenten los alegatos y las pruebas dentro del plazo señalado por el artículo 156 del presente Código. En los casos en que los sujetos pasivos presenten pruebas de descargo fuera de dicho plazo, se dictará la resolución determinativa dentro de los seis meses posteriores a la recepción de estas”.

En el dictamen N° C-005-2003 de 16 de enero de 2003 manifestamos sobre ese tribunal:

“Respecto de esa competencia debe tomarse en cuenta la naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal Administrativo. Este es un órgano desconcentrado en grado máximo del Ministerio de Hacienda. En ese sentido, es un órgano del Poder Ejecutivo con una competencia específica en materia tributaria, que le permite agotar la vía administrativa respecto de una serie de actos tributarios. Mediante la creación de este órgano se pretende satisfacer el requisito de una justicia administrativa caracterizada por la imparcialidad y la objetividad, lo cual se asegura con la independencia funcional que se le atribuye al Tribunal. Se procura, además, que las exigencias fiscales que puede tener en un momento dado el Fisco no determinen el contenido de las resoluciones tributarias y que, por el contrario, éstas se ajusten plenamente al ordenamiento jurídico y correspondan a la capacidad tributaria del contribuyente. De allí que se abstrae de la competencia del Ministro de Hacienda, como superior jerárquico de los órganos de la Administración Tributaria Central, la decisión última sobre un conjunto de resoluciones administrativas de contenido tributario. Entre ellas, como se dijo, la prevista en el artículo 119 del Código Tributario”.

No obstante que la Ley afirme que el Tribunal es un “órgano de plena jurisdicción”, se trata de un órgano administrativo de desconcentración máxima, cuyos actos (resoluciones) agotan la vía administrativa. El propio legislador ha calificado sus actos de tales como se desprende del último

párrafo transcrito. Al no existir una disposición del legislador en sentido contrario a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad, se sigue que sus resoluciones son también ejecutivos y ejecutorios.

Ahora bien, las resoluciones del Tribunal Aduanero Nacional y del Tribunal Fiscal Administrativo pueden ser impugnadas en vía judicial por los administrados o por la propia Administración. Preceptúa el artículo 165 del Código Tributario:

“ARTICULO 165.-

Trámite.

Contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo el interesado puede, dentro de los treinta días siguientes a su notificación, iniciar juicio contencioso-administrativo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo.

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 puede impugnarlo por la vía contencioso-administrativa, iniciando para ello el procedimiento respectivo, siempre que el escrito del 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.

En los juicios contencioso-administrativos en que haya condenatoria en costas a favor del Estado, los honorarios respectivos se deben distribuir de acuerdo con lo que dispone el artículo 100 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en cuyo caso por abogado del Estado se entiende el abogado director del juicio por parte de la Administración Tributaria.

Los Tribunales Comunes deben enviar a la correspondiente Administración Tributaria copia de las sentencias que dicten, en materia de la competencia de ésta”.

El principio de ejecutividad cobra su máxima expresión en procedimiento especial tributario. Conforme lo dispuesto en el numeral 83. 9 no procede la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados. El punto es si esa ejecutividad debe predicarse cuando se está en presencia de un proceso de lesividad.

La Administración Pública debe respetar los actos declaratorios de derecho que emita. Tradicionalmente, se le ha prohibido a la Administración anular dichos actos en vía administrativa, situación que hoy día es posible con base en el artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública. En defecto de esa potestad de anulación, se ha considerado que la vía normal para anular

un acto declaratorio de derechos es la vía judicial. Surge así el proceso de lesividad, cuya particularidad radica en que por medio de él la Administración actora del acto pretende su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para lo cual declara lesivo el acto. Esa declaración de lesividad constituye una excepción al principio de que “nadie puede ir lícitamente contra sus propios actos”.

La declaratoria de lesividad es un acto administrativo emitido por un órgano administrativo en el ejercicio de la función administrativa pero con efectos puramente procesales. Es un acto que sirve de trámite previo a la interposición del proceso judicial. Su objeto es permitir la admisión y trámite del proceso. No produce efectos fuera del proceso (J, GONZALEZ PEREZ: Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa /Ley 29/1998, de 13 de julio), II, Editorial Civitas, 1998, p. 886). Un acto cuya eficacia se produce en vía judicial y se agota con la autorización de la interposición de la demanda:

“La declaración de lesividad, si reúne los requisitos señalados, produce sus efectos normales, que son bien limitados, consecuencia de su naturaleza jurídica: al ser un presupuesto procesal, no tiene más valor que el de autorizar la admisión y tramitación del mismo; pero es el órgano jurisdiccional competente el que tendrá que declarar si, efectivamente, existe lesión y, en consecuencia, anular el acto objeto de la misma...” (ibid. p. 900).

Puesto que la declaratoria de lesividad es un presupuesto procesal, se sigue como lógica consecuencia, que no tiene efecto sobre la eficacia del acto que se declara lesivo. En ese sentido, la declaratoria de lesividad no anula el acto declarativo ni tiene como efecto su suspensión. Por consiguiente, el acto declarado lesivo continúa surgiendo efectos, por lo que debe ser respetado por la Administración actora.

CONCLUSIÓN:

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que:

- 1-La sentencia del Tribunal Aduanero o del Tribunal Fiscal Administrativo constituye un acto administrativo.
- 2-Como acto administrativo, dicho acto presenta las características de ejecutividad y ejecutoriedad.
- 3-La interposición de un proceso contencioso-administrativo no suspende, en principio, la eficacia del acto administrativo. Empero, dicha suspensión puede producirse en los supuestos del artículo 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo.
- 4-La declaratoria de lesividad por la Administración autora del acto es un presupuesto procesal para la impugnación en vía judicial. Una vez interpuesto el proceso, este queda sujeto a las reglas ordinarias. En consecuencia, dicha declaratoria y la interposición del proceso contencioso-administrativo no suspenden la eficacia de la resolución dictada por el tribunal administrativo.

5-. Se sigue de lo expuesto que la declaratoria de lesividad de una resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo o por el Tribunal Aduanero no afectan la eficacia de lo resuelto. En consecuencia, dicha declaratoria de lesividad no autoriza a la Administración Tributaria a desconocer lo resuelto en vía administrativa.

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

FUENTES CITADAS

- 1 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Audiencia AU-01-v-0055-3.- - San José, a las doce horas del día seis de junio del año dos mil tres.
- 2 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. DIRECTRIZ N° 29-03. San José, 18 de diciembre del 2003
- 3 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. T.F.A. No. 312-2009. San José, a las nueve horas del diecisiete de setiembre del dos mil nueve.
- 4 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución N° TFA-278-2009-P. San José, a las nueve horas treinta minutos del veinticuatro de agosto del dos mil nueve.
- 5 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Dictamen: C-108-2005. 11 de marzo de 2005