



Jurisprudencia sobre la Facultad de Realizar Consultas a la Administración Tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Información Tributaria.
Palabras Claves: Consulta Tributaria.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 11/11/2013.

Contenido

RESUMEN.....	2
NORMATIVA.....	2
Consultas a la Administración Tributaria.....	2
JURISPRUDENCIA.....	4
1. Concepto, Finalidad y Requisitos de la Consulta Tributaria.....	4
2. Consulta Tributaria: Análisis Normativo.....	9
3. Trámite de la Consulta Tributaria A pesar de la Presentación de la Declaración Tributaria.....	16
4. Límites a los Alcances del Artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	27
5. Silencio Tributario Derivado de las Consultas Tributarias.....	34
6. Efectos del Silencio Positivo al No Pronunciarse Existiendo una Situación Concreta y Actual Para Preguntar la Forma de Pagar a Cuenta o Adelantado el Impuesto Sobre la renta.....	39
7. Vigencia de la Consulta Tributaria Ante Inexistencia de Variación de los Hechos en que se Basa la Determinación del Impuesto Sobre la Renta.....	45

RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la Consulta Tributaria, considerando los supuestos del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los cuales han sido desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo en sus diversas secciones y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

NORMATIVA

Consultas a la Administración Tributaria

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]ⁱ

Artículo 119. **Consultas.** Quien tenga un interés personal y directo puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y debe expresar, asimismo, su opinión fundada. La nota o el escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación debe ser devuelta como constancia al interesado.

También, y con arreglo al procedimiento que se disponga reglamentariamente, se podrán presentar consultas tributarias por correo electrónico, en cuyo caso, tanto el documento que contiene la consulta como el correo electrónico mediante el cual se remita deberán ser firmados digitalmente por quien presenta la consulta o, tratándose de personas jurídicas, por su representante legal. La respuesta se remitirá por este mismo medio al consultante.

La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el interesado no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación; podrá hacerlo contra el acto o los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa,

si dicho excedente es pagado dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta, la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si este la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

No obstante, la Administración Tributaria no tendrá la obligación de responder las consultas planteadas de conformidad con este artículo, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a)** Que el solicitante haya obtenido ya un criterio de la Administración Tributaria sobre la misma materia.
- b)** Cuando la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el asunto, con ocasión de una actuación de comprobación al solicitante.
- c)** Cuando el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus declaraciones tributarias o se le haya informado del inicio de tal procedimiento, y la Administración entienda que la materia objeto de consulta forma parte de las cuestiones que tendrán que aclararse en el curso de dicho procedimiento.

Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 114 al actual)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

JURISPRUDENCIA

1. Concepto, Finalidad y Requisitos de la Consulta Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱⁱ

Voto de mayoría

“VI. SOBRE LA DEFENSA PREVIA DE ACTO NO SUSCEPTIBLE DE IMPUGNACIÓN. Como se indicó *supra*, la representación estatal considera que la acción es inadmisibles, puesto que se dirige contra un acto que no es final ni tiene efecto propio, sino que emana de una competencia consultiva de la Administración Tributaria, establecida en el artículo 119 del CNPT y que por sí misma no puede incidir en la situación jurídica del contribuyente frente a dicha Administración. En el ámbito de las relaciones jurídico tributarias que se generan entre la Administración Tributaria (Fisco) y los sujetos pasivos (o responsables), como derivación de la certeza y seguridad jurídica, a efectos de dar una mayor claridad y precisión a los alcances y proyección al contenido de los deberes formales y materiales de los sujetos obligados, el ordenamiento jurídico confiere una serie de potestades al Fisco que buscan precisamente delimitar los alcances de las normas que regulan las relaciones obligaciones señaladas. En esta línea, parte de esas competencias se direccionan a dictar normas generales que faciliten la aplicación correcta de las normas tributarias. Se trata de una competencia genérica contenida en el canon 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y que posibilita, de manera oficiosa, la emisión de directrices interpretativas o criterios institucionales que, se insiste, tienen la finalidad de delimitar la forma en que determinada norma tributaria ha de ser entendida en contextos generales. Con todo, las mismas razones señaladas posibilitan que los sujetos pasivos puedan requerir a las Administraciones Tributarias formal consulta sobre el criterio que ha de aplicarse a determinada situación tributaria, específica y concreta, en la que tenga algún grado de duda razonable respecto de la manera en que ha de procederse a efectos de cumplir con sus obligaciones formales o materiales. El numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula los elementos mínimos y marco procedimental de este instituto. En la versión vigente al momento de formularse este proceso, el precepto aludido señalaba:

“Artículo 119. Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede Consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede así mismo expresa su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que

debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado./ La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. / Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. / Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. / Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.” Cabe destacar que este numeral fue reformado por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, No. 9069, del 10 de septiembre del 2012, publicada en el Alcance No. 143 a La Gaceta No. 188 del 28 de septiembre del 2012, incorporando algunas modificaciones, dentro de estas, la inimpugnabilidad apelativa en sede administrativa de lo resuelto en ese trámite. Vista esa norma, es criterio de la mayoría de este Tribunal, la finalidad de la figura de la consulta tributaria es delimitar la interpretación y aplicación de una determinada norma tributaria a un caso concreto, según el sentido que le otorgue el Fisco, a fin de conceder al sujeto pasivo, un criterio respecto del tema consultado que le otorgue seguridad en su proceder. Desde luego que lo que allí (en ese trámite) se disponga en sede administrativa es perfectamente cuestionable por el gestionante en sede judicial. Antes de la reforma practicada por la Ley 9069 recién referida, ese criterio además, podía ser recurrido ante el Tribunal Fiscal Administrativo, según lo establece el canon 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, recurso que, pese a no haberse reformado ese precepto 156, no puede formularse en la versión actual de la norma 119 por la restricción expresa que tal precepto estatuye. Sin embargo, ha de dejarse claro, en el contexto de la versión anterior de ese precepto 119 referido, aplicable al presente asunto, la impugnación de ese criterio de la Administración Tributaria, era impugnable ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Con todo, al margen de la actual irreprochabilidad de ese acto en sede administrativa, se trata de un acto que bien puede ser cuestionado en esta sede judicial. Incluso, antes de la reforma de la mencionada Ley No. 9069, ello se desprende del ordinal 165 íbidem, cuando el tema hubiera sido remitido en apelación al Tribunal Fiscal Administrativo. A diferencia de lo que expone el Estado, cuya tesis se respeta, más no se comparte, este Tribunal, por criterio de mayoría considera, lo resuelto dentro de trámite de consulta genera un criterio al que debe someterse el sujeto pasivo, en la medida que fija la manera en que su situación tributaria ha de ser entendida conforme a las normas que la regulan. Se trata de un instituto que permite al sujeto pasivo requerir a la Administración sobre un pronunciamiento previo en cuanto a la comprensión y/o alcances de una norma tributaria al caso concreto. En este sentido

puede verse, a modo de referencia lo expuesto por esta sección en el fallo No. 0102-2012-VI de las 16 horas 20 minutos del 04 de junio del 2012, criterio que se reitera. Desde luego que el sujeto pasivo puede optar por separarse de la manera en que se ha resuelto la consulta y ello luego daría base a un proceso de fiscalización. Sin embargo, es claro, dentro de un sistema tributario en el cual se impone un esquema en el que el sujeto pasivo es quien determina, declara y liquida la obligación tributaria, por el conocimiento inmediato de su realidad económica, la consulta tributaria genera un estado de certeza jurídica en el plano de las relaciones tributarias, en cuanto el acto que da respuesta incluye una manifestación expresa de voluntad pública consistente en el criterio interpretativo del caso concreto consultado. Cuando el criterio fiscal no es compartido, como derivación de esa certeza y seguridad jurídica, el consultante bien puede requerir la invalidez del criterio emitido, pues como se ha señalado, su situación fiscal se ve influenciada y orientada por ese acto público. La lógica del trámite de consulta es tener claridad sobre la forma en que la Administración percibe determinada situación concreta, actual y directa de un sujeto pasivo. Si ese criterio no se comparte, no observa este Tribunal (por mayoría) impedimento para cuestionar en sede judicial ese acto. El artículo 49 de la Constitución Política establece la jurisdicción contenciosa, cuyo objeto es ejercer un control plenario de la función administrativa, este control se bifurca en dos dimensiones. Una objetiva y una subjetiva. Desde el punto de vista objetivo ejerce un control de legalidad de la función administrativa, esto es, de cualquier forma de manifestación del ejercicio de la voluntad del poder público, lo que incluye acciones, omisiones, manifestaciones formales o manifestaciones materiales. Se trata entonces de un cotejo con la legalidad que impone el ordenamiento, a modo de principio, en el artículo 11 de la Carta Magna y que se desarrolla legislativamente en los numerales 11 y 13 de la Ley General de la Administración Pública. Además, tutela la dimensión subjetiva en tanto incorpora, ese artículo 49, el resguardo, al menos, de los derechos subjetivos y de los intereses legítimos de la persona. Esto encuentra eco en el Código Procesal Contencioso Administrativo, en cuanto tutela la situación jurídica de la persona. Este complemento de la dimensión objetiva y subjetiva permite establecer un desarrollo legislativo en el caso concreto de la ley número 8508, esto es el Código Procesal Contencioso Administrativo, que permite no solamente el control de la legalidad formal, sino el material y además, la tutela de situaciones jurídicas, independiente una de la otra. Ahora bien, pese a ese amplio marco de control, en lo que al cotejo objetivo se refiere, es claro que la impugnabilidad directa en sede jurisdiccional de una determinada conducta administrativa, debe analizarse en el contexto de la tipología específica y características propias de cada manifestación de conducta formal. Así en efecto se desprende del artículo 36 del Código Procesal Contencioso Administrativo, a modo de ejemplo, en cuanto al inciso c) indica que la pretensión debe vincularse con “actos finales, definitivos o firmes o de trámite con efecto propio.” No obstante, la consulta tributaria no puede entenderse ubicada dentro de la categoría de acto de trámite con

o sin efecto propio. Si bien se mira, constituye en un acto que genera una incidencia externa, en la medida en que refleja la posición oficial de la Administración Tributaria respecto de la situación consultada. Es decir, configura una manifestación expresa (cuando se contesta) o presunta (por virtud del silencio positivo) de la voluntad pública, que en tanto aprueba la posición expuesta por el sujeto consultante, concreta una situación jurídica tutelable, sea por un interés legítimo o una expectativa. Si se rechaza la propuesta interpretativa, esa situación jurídica (al menos de ventaja) permitiría al sujeto pasivo reaccionar frente a esa voluntad pública, que tiene incidencia en sus acciones determinativas, declarativas y liquidatorias. De ese modo, condiciona las acciones ulteriores del contribuyente. Lo resuelto en ese trámite no puede condicionarse, en cuanto a su cuestionamiento, a acciones posteriores de fiscalización o determinación tributaria. Exigir que exista un acto determinativo o de fiscalización por no haber aplicado lo resuelto por el Fisco en el trámite de consulta, expone al sujeto pasivo a una negación de su derecho de peticionar la revisión de las conductas públicas, y otorga al acto de consulta un carácter de incuestionabilidad y por ende, de obediencia impostergable que el ordenamiento jurídico no le asigna ni establece. Ese criterio llevaría a negar la ratio misma de la consulta, cual es, fijar el criterio aplicable a la situación fiscal concreta consultada. No comparte esta cámara (por mayoría de sus integrantes) la posición esgrimida. Lo expuesto por el Estado llevaría a que para poder impugnar el criterio consultado, el sujeto pasivo se separe del acto público para que luego sea determinado, con la posible imposición de multas, recargos, sanciones en general y una vez emitido ese acto tributario, acudir a las instancias judiciales a pretender que se disponga la nulidad de ese acto en concreto por sustentarse en un criterio interpretativo de la situación fiscal concreta e individual, que desde que se consultó, no compartía. Se trata, como se observa, de una carga gravosa que no ha de ser impuesta al accionante y que no compartiría este cuerpo colegiado. Por otro lado, la negación del efecto externo del acto emitido en el trámite de consulta tributaria, haría inconsistente el tratamiento de aprobación presunta que opera en estas lides cuando luego del plazo de 45 días para resolver, no se emite acto. No llevaría sentido tener por aprobada la interpretación del consultante si ese acto no generara un efecto externo en la orientación de la conducta del sujeto pasivo. Lo mismo cabría señalar si el acto expreso accede a la posición del consultante. De negarse el efecto que ese acto produce, llevaría a que luego se pueda cambiar de criterio, para esa misma situación especial y concreta consultada, exponiendo al sujeto pasivo a sanciones tributarias o pago de intereses, a contra pelo de la certeza jurídica y confianza legítima. En consecuencia, debe disponerse el rechazo de la defensa planteada.”

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“ II)- SOBRE EL FONDO: II.1)- RESPECTO A LOS REQUISITOS DE LAS CONSULTAS VINCULANTES TRIBUTARIAS: Dispone el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que quien tenga un interés personal y directo podrá formular una consulta vinculante a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual, en virtud de lo cual expondrá por escrito los elementos constitutivos de la situación que la motiva y expresará su opinión fundada, debiendo presentarse la misma antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o bien dentro del término para el pago del tributo. En igual sentido, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, número 29264 del 24 de enero del 2001, en sus ordinales 122 al 130, estipula dichos presupuestos y afirma que " una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas y es actual cuando se desarrolla o ocurre en el presente o cuando su inicio es inminente." (artículo 122). En consecuencia, al tenor de dicha normativa es dable afirmar que las consultas a dicho órgano tienen por objeto resolver sobre posiciones jurídicas de los contribuyentes o legitimados en forma personal y directa, sobre las normas tributarias que se deben aplicar a un hecho específico y actual, es decir que no haya sido resuelto por la Administración, ni se encuentre consolidada la situación, sino que debe haber un interés tributario vigente en su solicitud, para esclarecer aspectos que incidirán en su régimen contributivo. De igual forma, no puede referirse a situaciones o aspectos generales porque perdería su sentido jurídico, sino a casos concretos e individuales con incidencia tributaria específica en el consultante, de allí que no se trate de meras evacuaciones de dudas con carácter informativo, sino que se busca con este instrumento definir la situación jurídica tributaria inminente del contribuyente, acompañada del criterio del solicitante, en razón de lo cual se conmina a la Administración a contestar en el término de cuarenta y cinco días bajo pena de aplicar el silencio positivo y tener por aprobada la propuesta u opinión acompañada. En virtud de dicha naturaleza, se le otorgan los efectos de eximir de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si el mismo es pagado dentro de los treinta días hábiles siguientes de su notificación, pero en tanto se formule antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada, para cancelarlo o que fenezca el hecho generador del tributo. En ese sentido se pronunció la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, en la sentencia 53-2005 de las 11:10 horas del nueve de febrero del 2005, al insistir en la necesidad de presentarse antes del vencimiento del período fiscal, afirmando que

"f. La resolución del asunto está determinada por la aplicación del derecho a hechos concretos y actuales. Quedan excluidas aquellas situaciones consolidadas, por

*corresponder a períodos fiscales, cuya fecha para presentar la declaración jurada o cancelar, venció con anterioridad a la presentación de la consulta. Frente a situaciones ya consolidadas, la consulta perdería su carácter “informativo”, y lo que correspondería es una verificación de la información y tratamiento dado por el contribuyente y si fuera del caso, la correspondiente rectificación (artículos 123, 124, 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)”. Lo cual es conteste con lo estipulado en el Reglamento de Gestión supracitado, el cual en su ordinal 122 inciso i, indica que no es admisible la consulta que versa sobre hechos o situaciones pasadas, entendiéndose por tales cuando se refiera a hechos generadores de obligación tributaria cuyo plazo para declarar o cancelarla haya expirado. **Aplicado lo indicado al caso concreto**, tenemos que del estudio de los autos se observa que efectivamente la actora no cumple con el requisito estipulado en la normativa citada de actualidad, por cuanto tal y como se tuvo por demostrado, al momento de presentarse la consulta tributaria el día 15 de marzo del 2006 respecto al impuesto sobre la renta para período fiscal del 2005, ya había expirado el momento para la presentación de la declaración jurada, a entregarse y cancelarse a más tardar dentro de los dos meses y medios siguientes al cierre del período fiscal que comprende del primero de octubre del 2004 al 30 de setiembre del 2005, al tenor de los artículos 7 y 21 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin que modifique tal situación la presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre la renta para los años 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, en marzo del año siguiente. De igual forma, del oficio AGH-40-06 del 28 de setiembre del 2006, se desprende que la Operadora no contaba con un período fiscal especial al momento de la presentación de la consulta aludida, sino que es hasta el día 14 de setiembre del 2006 que realiza solicitud en dicho sentido, el cual se aprueba hasta el 28 de setiembre citado, y por ende con efectos jurídicos a partir de dicha data para períodos fiscales y declaraciones de renta posteriores, sin que se puedan derivar efectos retroactivos de la misma. Asimismo, de la resolución de la Dirección General de Tributación número 16-97, de las 8:25 horas del 12 de agosto de 1997, no es posible derivar de pleno derecho autorización para el cambio de período fiscal por parte de la gestionante, sino que para ello debe contar con autorización expresa y cumplir además con los requisitos y trámite que estipula el numeral segundo y siguientes de dicha resolución.”*

2. Consulta Tributaria: Análisis Normativo

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^{iv}

Voto de mayoría

"IV). En lo tocante al acto impugnado -DGT-580-02-, es menester señalar lo siguiente: El Director General de Tributación estimó que la gestión formulada por la aquí demandante no es una consulta, por no estarse ante una situación específica, concreta

y actual, anterior a la ocurrencia del hecho generador previsto en la ley, y porque "... no se puede pretender que la consulta verse sobre situaciones de períodos anteriores en que los hechos generadores y el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones ya se produjo y que la respuesta que dé la Administración tributaria sea aplicable o afecte tales situaciones ... en el presente caso no nos encontramos ante un procedimiento de determinación, por cuanto la obligación la determinó el contribuyente en su respectiva declaración y la Administración Tributaria no cuestionó ninguno de sus rubros, por lo que el traslado de cargos no tenía por qué efectuarse. No obstante, estamos frente a un caso en que el contribuyente no ingresó al Fisco las sumas debidas por pagos parciales. En consecuencia, tratándose de un asunto que se encuentra en juicio ejecutivo su consulta sólo podrá ser resuelta mediante el procedimiento ejecutivo ante los Tribunales de Justicia, por referirse a una situación ya acaecida y que está en fase de cobro judicial ..." (folios 26 a 29 del expediente administrativo). Este órgano, luego de analizar el contenido de la petición de la Fábrica Nacional de Licores y de lo resuelto, concluye que lo impugnado se ajusta a derecho y que la demanda debe entonces desestimarse, pues ciertamente, no se trataba de una consulta de las previstas en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sobre este tema, esta Sección, en su reciente sentencia número 324-2004 de las diez horas cuarenta minutos del catorce de julio del dos mil cuatro, expresó: V.-

Nuestro régimen tributario, está basado en un deber de iniciativa del contribuyente en la determinación (autoliquidación), y es por ello, que el artículo 120 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece: "Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria (...)", lo que se encuentra ligado con la obligación que tiene el contribuyente y responsable, de realizar declaraciones juradas (artículo 122 ibídem). Precisamente por ello, dichos sujetos tributarios, deben tener un conocimiento exacto de las consecuencias de determinados actos, y la Administración la obligación de informar. Dentro de este marco de colaboración, la ley ha creado la llamada "consulta tributaria", regulada en el artículo 119 del Código de cita (que correspondía al numeral 114 antes de ser corregida la numeración por Ley Tributaria No. 7535 del 1 de agosto de 1995), que establece:

*"ARTICULO 119. Consultas. Quien tenga **un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual.** A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado. **La consulta presentada antes del vencimiento del***

plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.” (la negrilla no es del original) De lo anterior, podemos extraer varias consecuencias:

a. La consulta puede formularla tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como cualquier otro con interés actual - obligados por deuda ajena y responsables- (artículos 17, 20, 22, 23 y 25 del Código de cita)

b. Este instituto sólo tiene efecto para el caso específico, y no beneficia a otros sujetos. Sobre el tema, este Tribunal en sentencia de las 14:30 horas del 29 de noviembre de 1988, expresó: "... Del artículo transcrito se colige sin mucho esfuerzo, que la consulta debe hacerla la parte interesada directamente en forma personal, tan es así, que únicamente tiene efectos para el caso específico. Tanto del expediente administrativo como del principal, se comprueba que la empresa accionante en ningún momento efectuó consulta alguna, sino que hace referencia a otras que hicieron algunas asociaciones gremiales y colegios profesionales, por lo que no puede entenderse, como lo pretende, que ante la falta de respuesta de la Dirección, dentro del plazo citado ut supra, se daba (sic) entender como aprobada en su beneficio ya que se reitera, la aquí actora no formuló consulta alguna, compartiéndose en consecuencia, lo resuelto en sede administrativa..."

En el mismo sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia No. 94 de las 14:20 horas del 17 de junio de 1992, indicó: "... Como lo señala el Tribunal Superior, la consulta, prevista por el artículo 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es directa y de índole personal; por ende, la efectuada por otros sujetos, no cobija a la actora,..."

c. El consultante debe indicar por escrito, con total claridad, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y, opcionalmente expresar un análisis de las normas atinentes al caso. La importancia de lo anterior, radica en que si no se evacua la gestión dentro del plazo de cuarenta y cinco días, se debe entender aprobada la interpretación dada por el contribuyente, siempre que reúna todos los requisitos, en el caso de que éste la haya expuesto (puede consultarse la resolución de

la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia No. 78 de las 10:00 horas del 14 de julio de 1995).

d. La aprobación de la consulta por silencio positivo se limita al caso concreto consultado, frente al cual, la Administración no puede dejar sin efecto la aprobación, por imperativo de la doctrina de los actos propios. Sin embargo, como la norma establece que no afecta los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro se dicte, debe entenderse que la configuración del silencio, no inhibe a la Administración para pronunciarse sobre lo consultado, aunque sólo para su aplicación futura y posterior a la notificación de ese acto. e.- La consulta formulada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si éste es pagado dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del acto. Se establece entonces, una exención de responsabilidad en materia de sanciones, si el interesado cancela dentro del tiempo estipulado al efecto.

f. La resolución del asunto está determinada por la aplicación del derecho a hechos concretos y actuales. Quedan excluidas aquellas situaciones consolidadas, por corresponder a períodos fiscales, cuya fecha para presentar la declaración jurada o cancelar, venció con anterioridad a la presentación de la consulta. Frente a situaciones ya consolidadas, la consulta perdería su carácter "informativo", y lo que correspondería es una verificación de la información y tratamiento dado por el contribuyente y si fuera del caso, la correspondiente rectificación (artículos 123, 124, 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)" (énfasis agregado). De manera que, si para el momento en que se planteó la gestión ante la oficina administrativa aludida, ya el período fiscal 2000 había quedado atrás, la contribuyente había presentado la declaración respectiva y cubierto el importe del impuesto sobre la renta, y si además, aquélla Dirección no había cuestionado en forma alguna lo autoliquidado, restando únicamente lo relativo a las consecuencias de la omisión de hacer los pagos parciales que exige la ley, a cuenta del mencionado tributo, es claro que no se estaba consultando un asunto "concreto y actual", razón de suyo suficiente para avalar lo resuelto en sede administrativa, que es acorde con el ordenamiento jurídico.- Así se dispone en la parte dispositiva."

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^v

Voto de mayoría

"V. Nuestro régimen tributario, está basado en un deber de iniciativa del contribuyente en la determinación (autoliquidación), y es por ello, que el artículo 120 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece: "Ocurridos los hechos previstos en la

ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria (...)”, lo que se encuentra ligado con la obligación que tiene el contribuyente y responsable, de realizar declaraciones juradas (artículo 122 *ibídem*). Precisamente por ello, dichos sujetos tributarios, deben tener un conocimiento exacto de las consecuencias de determinados actos, y la Administración la obligación de informar. Dentro de este marco de colaboración, la ley ha creado la llamada “consulta tributaria”, regulada en el artículo 119 del Código de cita (que correspondía al numeral 114 antes de ser corregida la numeración por Ley Tributaria No. 7535 del 1 de agosto de 1995), que establece:

“ARTICULO 119. Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado. La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.” De lo anterior, podemos extraer varias consecuencias: a.- La consulta puede formularla tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como cualquier otro con interés actual - obligados por deuda ajena y responsables- (artículos 17, 20, 22, 23 y 25 del Código de cita) b.- Este instituto sólo tiene efecto para el caso específico, y no beneficia a otros sujetos. Sobre el tema, este Tribunal en sentencia de las 14:30 horas del 29 de noviembre de 1988, expresó: “... Del artículo transcrito se colige sin mucho esfuerzo, que la consulta debe hacerla la parte interesada directamente en forma personal, tan es así, que únicamente tiene efectos para el caso específico. Tanto del expediente administrativo como del principal, se comprueba que la empresa accionante en ningún momento efectuó consulta alguna, sino que hace referencia a otras que hicieron algunas asociaciones gremiales y colegios profesionales, por lo que no puede entenderse, como lo pretende, que ante la falta de respuesta de la Dirección, dentro del plazo citado *ut supra*, se daba (*sic*) entender como

aprobada en su beneficio ya que se reitera, la aquí actora no formuló consulta alguna, compartiéndose en consecuencia, lo resuelto en sede administrativa..."

En el mismo sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia No. 94 de las 14:20 horas del 17 de junio de 1992, indicó: "... Como lo señala el Tribunal Superior, la consulta, prevista por el artículo 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es directa y de índole personal; por ende, la efectuada por otros sujetos, no cobija a la actora,..."

c. El consultante debe indicar por escrito, con total claridad, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y, opcionalmente expresar un análisis de las normas atinentes al caso. La importancia de lo anterior, radica en que si no se evacua la gestión dentro del plazo de cuarenta y cinco días, se debe entender aprobada la interpretación dada por el contribuyente, siempre que reúna todos los requisitos, en el caso de que éste la haya expuesto (puede consultarse la resolución de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia No. 78 de las 10:00 horas del 14 de julio de 1995).

d. La aprobación de la consulta por silencio positivo se limita al caso concreto consultado, frente al cual, la Administración no puede dejar sin efecto la aprobación, por imperativo de la doctrina de los actos propios. Sin embargo, como la norma establece que no afecta los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro se dicte, debe entenderse que la configuración del silencio, no inhibe a la Administración para pronunciarse sobre lo consultado, aunque sólo para su aplicación futura y posterior a la notificación de ese acto. e.- La consulta formulada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si éste es pagado dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del acto. Se establece entonces, una exención de responsabilidad en materia de sanciones, si el interesado cancela dentro del tiempo estipulado al efecto. f.- La resolución del asunto está determinada por la aplicación del derecho a hechos concretos y actuales. Quedan excluidas aquellas situaciones consolidadas, por corresponder a períodos fiscales, cuya fecha para presentar la declaración jurada o cancelar, venció con anterioridad a la presentación de la consulta. Frente a situaciones ya consolidadas, la consulta perdería su carácter "informativo", y lo que correspondería es una verificación de la información y tratamiento dado por el contribuyente y si fuera del caso, la correspondiente rectificación (artículos 123, 124, 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En el caso concreto, el apoderado de Industrial GCA Internacional S.A. al formular la gestión fechada 11 de octubre de 1999, inicia expresando que su representada con "...el fin de promocionar su actividad dentro del territorio nacional (...) compra con cierta regularidad exhibidores (que consisten en una

especie de vitrinas o estantes) con el propósito de entregárselos gratuitamente a los supermercados (que son cliente suyos) para que sean utilizados exclusivamente en la exhibición publicitaria de los diferentes productos de la compañía. (...) Una vez que la compañía hace entrega al establecimiento comercial de estos exhibidores, su recuperación es prácticamente imposible. De hecho, hasta el momento no existe un solo caso en que el exhibidor haya sido recuperado por la empresa, aún cuando la relación comercial eventualmente se diese por terminada.”, exponiendo el criterio de que los montos que se invierte en la adquisición de dichos exhibidores, son un gasto publicitario, deducible de la renta bruta, a tenor del artículo 8 inciso o) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De lo ahí consignado, no queda claro el requisito de “situación concreta y actual” que establece el numeral 119 supra citado, por el contrario, surge la duda respecto del período fiscal en que se compraron los exhibidores, y más bien la situación de hecho se presenta como una circunstancia que se da dentro de la actividad de la actora desde hace mucho tiempo y por ello, respecto de períodos anteriores al iniciado el primero de octubre de 1998 (éste último sí estaba pendiente de pago), o el primero de octubre de 1999 (cuya declaración jurada debía ser presentada hasta el mes de diciembre del 2000), y por lo tanto, debieron haberse considerado en la contabilidad y para efectos de las declaraciones del impuesto sobre la renta, como gasto o activo, antes de la gestión que aquí interesa, y por ello, el pronunciamiento de la Administración Tributaria no tendría el carácter de “previo”, que caracteriza la consulta. En otras palabras, se formuló la gestión en términos confusos y poco claros en cuanto a la “actualidad”, no cumpliéndose el requisito de exponer con “claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta”, y es por ello, que con sobrado fundamento, el Tribunal Fiscal Administrativo resolvió como lo hizo. Es hasta que se establece el presente proceso, que la demandante aclara, “que hasta el momento de la prestación de la consulta, mi Representada no le había brindado a los exhibidores publicitarios, el tratamiento fiscal de un ‘activo sujeto a depreciación (...) la compañía había considerado que el tratamiento fiscal adecuado era tratarlos como gastos publicitarios puros y simples ...”, y que “El objeto primordial de la compañía era actuar (de ese período fiscal en adelante) sobre una base interpretativa segura o realizar los cambios que fuesen necesarios para adecuarse a la legalmente establecida. Los aspectos consultados tenían una incidencia directa sobre la determinación del impuesto sobre la renta que al final de ese período fiscal mi Representada debía efectuar. De tal manera que, una correcta aplicación de la Ley en relación con ese tipo de deducciones, la llevaría a una correcta autodeterminación de su impuesto sobre las utilidades (...) Nótese entonces, que se trataba de una situación que, si bien se ha venido dando en el pasado, al día de la consulta e incluso al día de hoy no ha perdido actualidad para mi Representada” (folio 48), y que el Tribunal se equivocó al apreciar los hechos. En realidad, el que incurrió en un error de claridad, fue Industrial GCA Internacional S.A., y es por ello, que la resolución impugnada, emitida por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo,

No. 524-2000P de 11 horas del 24 de noviembre del 2000, se ajusta a derecho. Siendo así, procede acoger la excepción de falta de derecho y declarar sin lugar la acción."

3. Trámite de la Consulta Tributaria A pesar de la Presentación de la Declaración Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{vi}

Voto de mayoría

“IV. Sobre la figura de la consulta tributaria. En el ámbito de las relaciones jurídico tributarias que se generan entre la Administración Tributaria (Fisco) y los sujetos pasivos (o responsables), como derivación de la certeza y seguridad jurídica, a efectos de dar una mayor claridad y precisión a los alcances y proyección al contenido de los deberes formales y materiales de los sujetos obligados, el ordenamiento jurídico confiere una serie de potestades al Fisco que buscan precisamente delimitar los alcances de las normas que regulan las relaciones obligaciones señaladas. En esta línea, parte de esas competencias se direccionan a dictar normas generales que faciliten la aplicación correcta de las normas tributarias. Se trata de una competencia genérica contenida en el canon 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y que posibilita, de manera oficiosa, la emisión de directrices interpretativas o criterios institucionales que buscan, se insiste, delimitar la forma en que determinada norma tributaria ha de ser entendida en contextos generales. Con todo, las mismas razones señaladas posibilitan que los sujetos pasivos puedan requerir a las Administraciones Tributarias formal consulta sobre el criterio que ha de aplicarse a determinada situación tributaria, específica y concreta, en la que tenga algún grado de duda razonable respecto de la manera en que ha de procederse a efectos de cumplir con sus obligaciones formales o materiales. El numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula los elementos mínimos y marco procedimental de este instituto. Señala el precepto aludido:

“Artículo 119. Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede Consultar a Tributaria” la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede así mismo expresa su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado./ La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días

siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. / Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. / Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. / Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.” Vista esa norma, es criterio de este Tribunal, la finalidad de la figura de la consulta tributaria es delimitar la interpretación y aplicación de una determinada norma tributaria a un caso concreto, según el sentido que le otorgue el Fisco, a fin de conceder al sujeto pasivo, un criterio respecto del tema consultado que le otorgue seguridad en su proceder. Desde luego que lo que allí (en ese trámite) se disponga en sede administrativa es cuestionable por el gestionante, caso que no concuerde con el contenido de lo resuelto, tanto mediante el ejercicio recursivo apelativo (apelación, según art. 156 CNPT) ante el Tribunal Fiscal Administrativo, como ante la jurisdicción contencioso administrativa. Desde esa arista de exposición, lo resuelto dentro de trámite de consulta genera un criterio al que debe someterse el sujeto pasivo, en la medida que fija la manera en que su situación tributaria ha de ser entendida conforme a las normas que la regulan. Se trata de un instituto que permite al sujeto pasivo requerir a la Administración sobre un pronunciamiento previo en cuanto a la comprensión y/o alcances de una norma tributaria al caso concreto. En este sentido puede verse, a modo de referencia lo expuesto por la Sección II de este Tribunal, en el fallo No. 225 de las 10 horas del 23 de junio del 2009. Ahora bien, este tipo de gestiones no deben ser confundidas con las simples peticiones administrativas, reguladas en el precepto 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sus exigencias son diversas dada la especialidad y especificidad de lo peticionado, así como son distintos los plazos con que cuenta la Administración. Interesa entonces precisar en cuanto a los requisitos de las consultas tributarias. La norma en cuestión fija los siguientes requisitos: a) Existencia de un interés personal y directo del contribuyente frente a una duda; b) aplicación a una situación de hecho concreta y de actualidad; c) la formulación de la consulta en un escrito claro y preciso, en el que se expresen los motivos de la situación que origina la consulta, así como el criterio jurídico-interpretativo del consultante respecto de la situación concreta expuesta; y d) presentación del original y copia fiel, debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación. Para los efectos de la actualidad, el artículo objeto, fija la pauta que la consulta ha de ser formulada antes de la expiración del plazo para la presentación de la declaración jurada, o en su caso, antes de la expiración del plazo para efectuar el pago de la obligación tributaria. Sobre los alcances de la citada actualidad, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo No. 29264-H, establece las pautas básicas a aplicar en este tipo de gestiones. En cuanto a los requisitos formales (y algunos sustanciales), el artículo 124 de esa normativa señala al efecto: "a) *Plantear*

la situación de hecho concreta y actual, sobre datos exactos. b) Exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta. c) Indicar el nombre del o los interesados en el caso. d) Indicar el o los tributos afectados, con sus respectivos períodos fiscales. e) Expresar la opinión fundada del consultante. f) El escrito en que se formule la consulta deber ser presentado con copia fiel de su original, el funcionario de la Administración Tributaria que la reciba, deberá acusar recibo de la misma estampando el sello de la oficina indicación de la fecha de presentación y su nombre y apellidos, tanto en la copia que deberá devolver al interesado como en su original." Por otro lado, la Administración cuenta con un plazo de 45 días hábiles para resolver la consulta, los que, de ser inadvertidos, dan paso a la aplicación de la figura del silencio positivo, en virtud del cual, la interpretación dada por el consultante, se entiende por aprobada, siempre que tal criterio haya sido expuesto. Lo anterior siempre que los datos presentados fueran verdaderos y con la advertencia que tal aspecto se limita al caso concreto, sin que pueda afectar hechos ulteriores. Sobre la exigencia de actualidad como requisito de la consulta, tema que resulta de especial relevancia en este caso, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en el fallo No. 456 de las 10 horas 10 minutos del 30 de junio del 2005 indicó: *"En este punto cabe cuestionarse qué es lo que determina la actualidad de la consulta. La situación fue regulada a partir del numeral 122 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria de 7 de febrero del 2001, el cual, sin embargo, no resulta aplicable, pues su vigencia es posterior a la consulta. Con todo, debe considerarse que la obligación de satisfacer el tributo aún no había surgido, pues tal evento ocurría hasta el 1 de octubre de ese año y persistía la posibilidad de realizar un pago a cuenta, el cual podría haberse hecho efectivo si la Administración hubiere respondido en tiempo la gestión y a ello debe añadirse que el ajuste correspondiente podía realizarse en el pago final. Es decir, la petición fue formulada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, y restaba la posibilidad de realizar un pago anticipado del tributo (supuestos del segundo párrafo del ordinal 119), lo cual obliga a concluir que, contrario a lo aseverado por el Tribunal, la consulta gozaba de actualidad, pues la obligación tributaria aún no había nacido y persistía la posibilidad de realizar un pago parcial y la cancelación final."* Sobre ese mismo aspecto, el canon 22 del Decreto Ejecutivo No. 29264-H señala: *"Para esos efectos, se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas y es actual cuando se desarrolla o ocurre en el presente o cuando su inicio es inminente. En particular: i. No es admisible la consulta que versa sobre los hechos o situaciones pasadas. Se entenderá que un hecho o situación es pasada cuando se refiera a hechos generadores de obligación tributaria cuyo plazo para declarar o para pagarla haya expirado. ii. Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impedirá la consulta sobre hechos o situaciones futuras, aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En tal caso, los efectos de la consulta sólo cubrirán*

los hechos o situaciones actuales o futuras. iii. Tratándose de una actividad o negocio en proyecto, la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio."

Desde esa óptica, resulta claro que el requisito de actualidad debe considerarse en el contexto específico de cada situación jurídico tributaria sometida a conocimiento de la Administración Fiscal, a efectos de lo cual, debe entenderse por actual la situación de hecho concreta producida antes del vencimiento o expiración del plazo para efectuar la declaración o pago respectivo del tributo. De ese modo, estarían excluidos del parámetro de la consulta, situaciones acaecidas con posterioridad a esos momentos.

VI. Al establecerse como límite temporal de presentación el vencimiento del plazo para declarar o cancelar el tributo, y considerando que la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 45 días hábiles para pronunciarse, pueden generarse varias situaciones: a) que la consulta sea presentada dentro de un plazo superior a 45 días previos al vencimiento del plazo para declarar o pagar; b) que la consulta se formule dentro de un plazo igual o inferior a los 45 días previos al fenecimiento del lapso para declarar o cancelar la carga económica. En el primer caso es claro que la Administración debe emitir su criterio previo al advenimiento de los límites temporales para concretar el cumplimiento de los referidos deberes formales y materiales, o en su defecto, la interpretación del requirente se entiende acuerpada por el acto presunto (silencio positivo), por lo cual, las actuaciones sustentadas en ese criterio se entienden por válidas. En el segundo escenario, la Administración podría resolver antes de que se venza el plazo de declaración (y por aspecto lógico, antes de los 45 días con que cuenta para responder), en cuya hipótesis, aplica el mismo tratamiento dado en la hipótesis previa. O bien, puede resolver acorde al plazo de 45 días, en cuyo caso, ya feneció el plazo para realizar la declaración o pago del tributo. En estos casos, la consulta debe ser resuelta, y su efecto básico, acorde al canon 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es que si como derivación del criterio institucional, se determina un incremento en la deuda tributaria (o concreción del hecho generador, caso de considerar el petente que no se configura en su caso), se exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si esta carga económica se cancela dentro de los 30 días siguientes a la fecha de notificación de ese acto. Lo anterior implica que en este último supuesto, no existe pérdida de actualidad de la consulta por haberse presentado la declaración o haber realizado el pago, siempre que la consulta fuese presentada antes del vencimiento de esos plazos. Lo contrario llevaría a sostener la posición que la consulta como mínimo, ha de ser presentada 45 días (ó 46 días al menos, contando con tiempo de un día para notificar) antes del vencimiento del plazo fijado por la ley al tributo sobre el cual se presente la consulta, para formular este trámite, pues si el plazo para declarar o pagar se vence dentro de los 45 días con que cuenta la Administración para resolver, la solicitud pierde interés actual o actualidad. Esta tesis en definitiva, no es compartida por este

Tribunal, en la medida en que supone la incorporación de una exigencia de temporalidad u oportunidad que la normativa regulatoria de la consulta no establece. En efecto, dicha posición, a juicio de este colegio, no encuentra respaldo en el mismo parámetro gramatical de la norma 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, siendo que ese precepto señala, se insiste, que la *"... La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución."*

Tal disposición solo tendría lógica en el contexto de los casos que la consulta fuera presentada dentro del plazo inferior a los 45 días contados desde la presentación a la fecha de vencimiento para presentar la declaración o pagar el tributo, pues de otro modo, siempre existiría pronunciamiento de la Administración Tributaria antes del advenimiento de esas etapas. De ese modo, este cuerpo colegiado es del criterio que la actualidad en el trámite de consulta estriba en la existencia de una situación fáctica concreta, que sea presente, ergo, que no estribe sobre situaciones pasadas, entendiendo por situaciones pasadas (como lo establece el numeral 122.i del Reglamento), aquella situación que se refiera a hechos generadores de la obligación cuyo plazo para declarar o pagar no haya expirado, a la fecha en que se presenta la consulta. Si luego, en la fase de tramitación de la consulta, y en tanto se emite la resolución correspondiente, el sujeto pasivo cumple con el deber formal o material (según corresponda), ello no supone la pérdida de actualidad de esa gestión, manteniéndose el deber de la Administración de resolver sobre el fondo del tema sometido a su opinión. Sin embargo, ha de precisarse, la sola formulación de la consulta antes del vencimiento de los plazos señalados, no es óbice para el cumplimiento de los deberes tributarios formales o materiales, según corresponda; es decir, ese trámite no libera al sujeto pasivo del deber de satisfacer esas obligaciones, de modo que la liberación de las sanciones solo sea factible y pertinente cuando presentada la consulta, y la declaración o pago oportuno, se determine un incremento al haberse rechazado la propuesta interpretativa. Tal liberación no opera cuando los deberes han sido desatendidos. Por otra parte, corresponderá a la Administración en cada caso, ponderar si la consulta se constituye en un abuso procesal o en prácticas dilatorias, así como analizar si cumple con las exigencias pertinentes, todo lo cual, ha de ser establecido de manera motivada en el acto administrativo que disponga su rechazo.

VII. Sobre el caso concreto. En la especie, un análisis de lo resuelto en el oficio DGT-226-2011 de la Dirección General de Tributación, lleva a establecer que la causa del rechazo por inadmisibilidad de la consulta presentada por el sujeto pasivo tuvo como sustento el hecho que las declaraciones tributarias de renta del período fiscal 2010, de

los fideicomisos 911 y 557-001 (del Banco Nacional de Costa Rica), fueron presentadas en fecha 14 de marzo del 2011, por lo que la situación a la que hace referencia la consultante ya había perdido su carácter de actualidad, considerando que estriba sobre un hecho pasado, por referirse a hechos generadores de obligaciones tributarias ya cumplidas. Del análisis de esa conducta pública puede concluirse que la causa del rechazo o inadmisibilidad consiste en el incumplimiento del requisito de actualidad del tema sometido a consulta, en razón de que al haberse presentado la declaración de renta para el período fiscal respecto del cual tendría utilidad el tema consultado, este pierde vigencia o utilidad práctica. No obstante, este Tribunal considera, en la particularidad de este asunto, acorde a lo expuesto en los considerandos precedentes, la consulta presentada no carece de actualidad. En efecto, se ha tenido por acreditado que en fecha 14 de marzo del 2011, en horas de la mañana de ese día, el Banco accionante presentó formal consulta tributaria sobre temas concretos y específicos relacionados con la sujeción a renta o no de las rentas derivadas del régimen cambiario de transacciones activas y pasivas realizadas en dólares. Si bien en horas de la tarde ese mismo día, ese ente público presentó la declaración de renta del período fiscal 2010 de los citados fideicomisos, pese a que la fecha límite para cumplir con ese deber formal fenecía el 15 de marzo del 2001, lo cierto del caso es que en sentido estricto, la consulta fue presentada con antelación a que se presentara la declaración tributaria. Ciertamente el presente asunto puede considerarse extremo, en la medida en que entre la consulta y la declaración transcurrieron pocas horas. Empero, a tono con lo ya explicitado, nada en el ordenamiento jurídico nacional exige al consultante presentar ese trámite atendiendo a los plazos con que cuenta la Administración para resolverlo (45 días). La única exigencia de temporalidad se encuentra referida a que lo consultado no se refiera a períodos vencidos o a situaciones que se formulan cuando respecto de ellas ya se ha cumplido y satisfecho el deber de declaración o de liquidación del tributo. Así se colige del numeral 119 del Código de referencia y el aparte i del canon 122 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, normas que prevén la posibilidad de continuar la tramitación de la consulta, pese a la declaración o liquidación, siempre que se hubiere presentado previo al advenimiento del plazo para cumplir esas obligaciones, como ha sucedido en el sub-exámine. No cabría hacer diferencias en este sentido, dando un tratamiento diverso a este caso (doctrina del artículo 13 de la Ley No. 6227/78). Desde esa arista de examen, el criterio de la Administración accionada parte de un presupuesto errado, cual es la calificación que realiza, considerando la gestión en concreto como carente de interés actual ante la presentación de las declaraciones. Lo anterior ya que se ha tenido por acreditado que la gestión fue formulada de previo a esa etapa, aún cuando fuese el mismo día, horas antes. En el ámbito de la argumentación dada por la Dirección General de Tributación en ese acto cuestionado (ese en particular), la causa condicionante resulta inexistente. Ello produce una imperfección en el elemento motivo del acto, entendido como el presupuesto fáctico o

jurídico que posibilita o justifica la emisión del acto administrativo. El canon 133 de la Ley General de la Administración Pública dispone que el motivo del acto debe existir real o jurídicamente al momento de dictar la conducta, condición de validez que en este asunto no se ha satisfecho, toda vez que el motivo ponderado por el Fisco, cual es la falta de actualidad del asunto sometido a su comprensión, es inexistente, en razón de que a diferencia de lo sostenido por la Administración, la actualidad del tema de fondo no había decaído (ni decae) en ese momento histórico. Por ende, a la luz del ordinal 132, en relación al 133, 128, 158, 166 y 167, todos de la Ley General de previa cita, se produce un vicio en el elemento materia motivo, que por derivación, lleva a la nulidad en el contenido del acto, considerado como la parte dispositiva de éste, sea, el efecto jurídico o material (o ambos) que el acto dispone, por cuanto ante la ausencia del presupuesto fáctico (o jurídico) condicionante, no podría emitirse o disponerse el efecto jurídico condicionado (consecuencia jurídica).

VIII. Ahora bien, el Estado señala que el trámite de consulta tributaria, debe versar sobre una duda actual y concreta respecto de la aplicación e interpretación de una norma específica que resulta necesaria para la correcta autoliquidación de la obligación tributaria, lo que excluye las dudas de simple carácter informativo. Ciertamente, la consulta se constituye en un mecanismo que permite al sujeto pasivo requerir un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria respecto de la aplicación o interpretación que ha de darse a una determinada norma que resulta relevante para efectos de concretar su deber de auto declaración y auto liquidación impositiva. Desde esa arista, tendría una connotación instrumental, en la medida en que se direcciona a un fin específico, sea, contar con una certeza respecto de la forma en que debe proceder en su caso concreto de cara a cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales (materiales o formales). De ahí que no pueda versar sobre hechos generadores o en general, situaciones atinentes a obligaciones ya cumplidas o períodos ya vencidos, con la precisión realizada en el aparte previo, pues ha de referirse a temas que tienen (o tendrán) alguna incidencia en su régimen contributivo. Por otro lado, la consulta debe recaer sobre una situación concreta, no general, con incidencia directa en la esfera jurídico tributaria del petente, por lo cual, no deben orientarse a cubrir aspectos eminentemente informativos. No obstante, en el presente asunto, no se observa que la consulta objeto de cuestionamiento sea ajena al cumplimiento de dicha exigencia. En la especie, la consulta se formula sobre los siguientes aspectos concretos: a) Si se debe considerar gravado o no el ingreso por diferencial cambiario; b) En caso de que la Administración considere que se debe considerar gravado, se consulta si ese gravamen solo debe recaer sobre las cuentas de activo, y c) criterio sobre el tratamiento del gasto por diferencial cambiario, al margen o con independencia de lo resuelto en los puntos previos. Como se observa, son cuestiones que resultaban relevantes en la situación tributaria específica de la consultante, siendo que dentro de su solicitud expuso dentro de la descripción de la

situación de hecho (punto I), que el Banco era fiduciario de los fideicomisos 911-001 de Titularización Proyecto Hidroeléctrico Cariblanco y 557-001 BN-ICE Proyecto Hidroeléctrico Peñas Blancas, dentro de los cuales, se señaló, realizaban transacciones u operaciones económicas en dólares, tanto a nivel de cuentas de activo como de pasivo. De seguido, expuso su criterio e interpretación sobre el asunto. Luego de la revisión de los términos en que fue planteada la consulta tantas veces mencionada, resulta claro para este cuerpo colegiado, lo expuesto no trata de una situación general, sino específica y concreta tal y como lo exige la normativa que regula la materia. De igual modo, no se considera que lo peticionado sea una simple solicitud de información, siendo claro que el contenido de los temas sometidos a conocimiento del Fisco trascienden la simple emisión de datos y por el contrario, se refieren a la ponderación de la aplicabilidad o no de un gravamen de renta a un conjunto específico de movimientos financieros y económicos, como derivación de la variabilidad del régimen cambiario. Por otra parte, el Estado aduce que la accionante conocía de antemano los criterios que en régimen cambiario dentro del impuesto sobre la renta tenía la Administración Tributaria, por lo que la consulta presentada no es de recibo. Acota, se formuló el 14 de marzo del 2011, justo antes de vencer el período para recibir las declaraciones, lo que evidencia la mala fe y abuso de derecho del ente accionante. Ponderadas esas alegaciones, este Tribunal respeta las impresiones del Estado, más en definitiva no las comparte. En cuanto a la primera alegación, el supuesto conocimiento que pueda tener un sujeto pasivo respecto de determinado criterio de la Administración Tributaria, no enerva la posibilidad de formular, para su caso particular y concreto, una consulta que busque el esclarecimiento o definición del criterio previo del Fisco en torno a su caso específico, pues bien pueden concurrir aspectos fácticos o jurídicos que hagan de su situación disímil, o al menos, parcialmente distinta a la juzgada en las resoluciones que ya se hubieren emitido sobre un tema tributario. Lo relevante es que exista un asunto concreto, directo y actual de incidencia en la situación tributaria del consultante, para cuya seguridad, estime conveniente consultar. De igual modo, el Estado aduce que ese conocimiento previo de los precedentes que sobre el tema de renta en los diferenciales cambiarios ya habían sido emitidos y que reflejan la posición institucional sobre el tópico, se desprende del escrito de demanda en el que se mencionan oficios de los años 2009 y 2010. Sin embargo, al margen de ello, se reitera lo ya expuesto, en el sentido que no resulta factible, a priori, sostener la improcedencia de un trámite sobre la base de un hipotético conocimiento de esos actos, sin discriminar si las condiciones específicas del caso consultado se encuentran comprendidos dentro los asuntos ya resueltos. En todo caso, el acto de inadmisibilidad dictado por el Fisco no sustenta su rechazo en ese probable conocimiento de referentes que ya conocían del tema, sino, simplemente, en la ausencia de actualidad del tema consultado. Aún habiendo conocido los criterios, ello no dice de la ausencia de dudas en cuanto a la forma en que ha de solucionarse o aplicarse ese tratamiento a su caso particular. Por ende, la presunción en que el Estado

formula su objeción, al punto de señalar que lo pretendido con la consulta es la revisión de ese criterio, no resulta atendible. Por demás, si ya existía un criterio fijo que resultaba aplicable al caso, ello a lo sumo tendría incidencia para resolver el fondo de la gestión, más no para limitar apriorísticamente el acceso al mecanismo de la consulta tributaria, dado que incluso en esos escenarios, posibilitaría, si fuese el caso, la renovación de las posiciones de la misma Administración, por la ponderación o valoración de otros aspectos (fácticos o jurídicos), anteriormente no analizados. En cuanto al argumento del abuso de derecho, ciertamente resulta excepcional lo aquí sucedido en cuanto a que en fecha 14 de marzo del 2011 se presentó la consulta y en esa misma data se declara la obligación tributaria en la que, el tema consultado guardaba vinculación. Empero, no puede por ese solo motivo colegirse un abuso de derecho o de las formas procedimentales, siendo que como ya se ha expuesto, la consulta resulta ser actual por haberse formulado de antemano a la culminación del plazo para declarar o auto liquidar. En consecuencia, debe disponerse la nulidad del oficio No. DGT-226-2011 del 06 de mayo del 2011 de la Dirección General de Tributación, en cuanto declara inadmisibles las consultas tributarias presentadas por el Banco Nacional de Costa Rica en fecha 14 de marzo del 2011.

IX. Sobre la pretensión del silencio positivo. Efectos de la declaratoria de nulidad del oficio DGT-226-2011. Como segunda pretensión el accionante busca establecer las siguientes: " **2.** *Que se declare que al ser nulo el oficio dicho, se configuró el silencio positivo previsto en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.* **3.** *Que se sustituya el rechazo ad portas contenido en el oficio No. DGT-226-2011, y resolviendo en cuanto al fondo se declare que: a. No son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre las utilidades cuando éstas provienen de activos en moneda extranjera. b. No son gravables las ganancias cambiarias en el impuesto sobre la renta cuando éstas provienen de pasivos de moneda extranjera. c. No son gravables los pasivos en moneda extranjera cuando se trate de un pasivo que está pendiente de pago al cierre del período fiscal."*

(Folio 180 vuelto del principal) En cuanto a la petición de silencio positivo cabe señalar lo que de seguido se expone. En virtud de lo alegado, resulta imperativo realizar una breve referencia a dicha figura y su distinción con el denominado silencio negativo. Como punto de partida, debe establecerse, conforme al numeral 139 de la Ley General de la Administración Pública, el silencio de la Administración no podrá reflejar su voluntad, salvo que por norma expresa se disponga lo contrario. En este sentido, ante la inercia de la Administración surgen dos figuras que suponen efectos contrarios, a saber, silencio positivo y silencio negativo. En cuanto al primero, el canon 330 de la citada Ley General señala que el silencio de la Administración se entenderá positivo cuando se disponga de manera expresa en el ordenamiento o bien cuando se trate de autorizaciones o aprobaciones que deban acordarse en ejercicio de funciones de fiscalización o tutela, así como cuando se trate de permisos, licencias y autorizaciones.

En tales casos, el artículo 331 de la Ley No. 6227 fija el plazo de un mes contado a partir de que el órgano administrativo reciba la solicitud de aprobación, autorización o licencia. No obstante, en tales casos, es impostergable que la petición cumpla con todas las exigencias legales. El silencio positivo se entiende como un acto administrativo presunto, en la medida que cuando así lo establezca expresamente el ordenamiento jurídico, la petición se tendrá por otorgada -siempre que reúna los requisitos legales se insiste- generando por ende la incorporación dentro de la esfera jurídica de la persona de esa determinada situación jurídica. Ergo, la ocurrencia del silencio positivo se encuentra condicionada a varios factores: a) inercia administrativa en el plazo fijado por el ordenamiento jurídico para resolver (usualmente un mes, v.gr. art. 330 LGAP, 79 Código Municipal); b) que la gestión cumpla con todos los requisitos que le son propios a ese tipo particular de trámite; c) que lo solicitado no sea ilegal, ilegítimo y en general, contrario al ordenamiento jurídico; d) que la solicitud se encuentra dentro de las materias en las que esta figura es procedente, pues en determinados escenarios, como la materia ambiental -art. 4 Ley No. 7575- y dominio público -art. 262 Código Civil-, tal figura es improcedente. Al indicar que se trata de un acto administrativo (denominado "Acto Presunto"), impide que luego la misma Administración que con su incuria ha dado paso a este tipo de habilitación presunta, pueda emitir un acto denegatorio o bien, por cualquier modo desconocer ese efecto favorable al petente. De ahí que para su supresión, deba acudir a las formas que el mismo ordenamiento jurídico estatuye, dentro de ellas, la nulidad prevista en el canon 173 ibídem, proceso de lesividad, o bien, la figura de la revocación, so pena de lesionar el principio de intangibilidad de los actos propios, tutelado en el numeral 34 constitucional. Cuando no se esté frente a uno de los supuestos que permiten el surgimiento del silencio positivo, el orden normativo regula la figura del **silencio negativo**, que supone, la denegatoria tácita de la gestión. A diferencia del silencio positivo, esta denegatoria no produce formalmente un acto administrativo, si no solo un rechazo ficto o tácito. Así, en efecto lo regula el numeral 32 del Código Procesal Contencioso Administrativo, norma que dispone, salvo los casos expresamente tratados con el silencio positivo, cuando se formule una petición que no sea resuelta en el plazo de dos meses, el interesado podrá considerar desestimada su gestión, a efectos de presentar facultativamente el recurso ordinario respectivo, o bien, acudir al proceso contencioso administrativo (cuando el agotamiento de la vía administrativa no sea preceptivo). Para el trámite recursivo ese plazo será de un mes según lo establecido por el mandato 31.6 ibídem. En esa misma línea se pronuncia el precepto 261.3 de la Ley General de la Administración Pública. Cabe destacar, el ejercicio del silencio negativo es optativo para el destinatario de esa inercia, pues en todo caso, la Administración siempre viene obligada a resolver dentro de los plazos de ley (artículo 329 ibídem). Con todo, es claro que en ambas figuras, se impone como aspecto elemental y lógico, una inercia administrativa, sea, la falta de respuesta en tiempo a

una determinada gestión de un interesado. Ergo, si ha recaído acto administrativo, sea favorable o denegatorio, no puede surgir ninguna de las figuras alegadas.

X. Ahora, en el contexto del trámite de la consulta tributaria, el canon 119 establece en el párrafo tercero: *"Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto."* Tal normativa reconoce la figura del denominado silencio positivo. Empero, además de las condiciones arriba señaladas, impone que dentro de la gestión se hubiere acompañado el criterio interpretativo del consultante. Por otro lado, establece un plazo especial de 45 días. El análisis de lo ocurrido en el presente lleva a este colegio a determinar el rechazo e improcedencia de lo petitionado en cuanto a la ocurrencia del silencio positivo. En efecto, la entidad accionante señala que ante la nulidad del oficio DGT-226-2011, el Fisco incurrió en una omisión por la falta de pronunciamiento de fondo sobre el tema consultado dentro del plazo de 45 días, que hace viable la aplicación de esta figura y con ello, la aceptación de su tesis interpretativa. Sin embargo, la posición del banco demandante, si bien respetable, a fin de cuentas no se comparte. Lo anterior ya que dicha tesis parte de la conjetura que no existe acto administrativo expreso en cuanto al fondo del asunto consultado. Ciertamente la Administración no se pronunció sobre el fondo del tema consultado, al haber considerado que la gestión no reunía las condiciones mínimas de admisibilidad por falta de actualidad. Sin embargo, ello no implica que no existiera pronunciamiento del todo sobre la consulta. La aplicación del silencio positivo pende de la ausencia de pronunciamiento o respuesta de la Administración dentro del plazo de 45 días que impone el canon 119 del Código aludido. Tal indolencia no ha ocurrido en la especie, pues a fin de cuentas, su gestión fue atendida y resuelta, si bien no declinada por un análisis de fondo, rechazada por cuestiones de inadmisibilidad. La existencia de ese acto imposibilita que en esta causa ocurra el silencio positivo, siendo que se dictó resolución dentro del plazo de los 45 días que para los efectos estatuye el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Contrario a lo sostenido por la entidad actora, la nulidad del oficio DGT-226-2011, supone la retroacción del procedimiento a la fase previa a la constitución del vicio (artículo 164 LGAP), lo que implica, ordenar a la Dirección General de Tributación resolver por el fondo la consulta planteada por el Banco Nacional de Costa Rica que fuese rechazada en aquel acto administrativo. De ese modo, la pretensión de declaratoria del silencio positivo debe ser rechazada."

4. Límites a los Alcances del Artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX]^{vii}

Voto de mayoría

“Quinto. [...] CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL SOBRE LOS AJUSTES APLICADOS A LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS: En atinencia con el contenido y alcances de la consulta que le fuera evacuada a la actora mediante el memorial DGT-227-07 del 15 de febrero del 2007, que solicita considerar para la resolución de este asunto, este Tribunal rechaza de plano tal solicitud y prueba habida cuenta que se trata de un criterio que fue emitido en el año 2007, y que no corresponde al período fiscal objeto de este juicio (1999); también, el Tribunal considera que la disposición contenida en el numeral 119 del Código Tributario sujeta expresamente los alcances de la consulta, primeramente, a los elementos que conforman la base fáctica de la consulta sean exactos, lo cual, como se dirá, no se cumple en la especie; la norma considera que en caso contrario, es decir, cuando los datos suministrados por la consultante no sean exactos, la sanción de la consulta es la de nulidad de su contenido, supuesto en el cual se estaría de admitirse tal prueba, por lo que se rechaza de plano tal prueba.

Analizados los hechos que conforman el expediente de la causa y los argumentos de las partes, el Tribunal considera que contrario a lo que alega la parte actora, en el expediente administrativo, y sobremanera en los traslados de cargos y observaciones así como en la resolución determinativa, está plasmado el fundamento por el cual, la Administración Tributaria consideró procedente el rechazo de las liquidaciones en los impuestos de Renta y Ventas presentados por la empresa actora para el período fiscal 1999 (al respecto véanse folios 6 y 39 del Tomo 1 del Administrativo), el cual tiene cabida –conforme a lo ahí argumentado–, al considerar incompletas e ilegales dichas declaraciones, habiendo en consecuencia, mérito fáctico para aplicar las facultades que la Ley atribuye a la Administración Tributaria en el numeral 124 del Código Tributario. Dicha norma dispone en cuestión lo siguiente:

Código Tributario Ley: 4755 del 03 de Mayo de 1971

“ARTÍCULO 124. Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas (§), dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 (*) de este Código.

(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 119 al actual)

(*) (Así reformado tácitamente por el artículo 3 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 110, que es ahora 104. Igualmente, el numeral 6 modificó el orden del antiguo artículo 111, que es ahora 116). \$= Énfasis suplido-

La norma transcrita permite concebir que se dan varios presupuestos bajo los cuales la ley hace legítima la actuación de la administración para determinar de oficio la obligación tributaria, comprobando en el iter la certidumbre de las declaraciones juradas hechas por el contribuyente. De ahí que la comprobación de lo declarado no debe representar que necesariamente la oficina auditora está desconociendo la contabilidad de la empresa, antes bien, que al conocerla determina que existen elementos o segmentos en el registro contable que no permiten la comprobación de lo afirmado por el declarante, lo cual se comporta como una limitante ilegítima de la actuación fiscalizadora que impide llegar al conocimiento y veracidad de las manifestaciones hechas por el contribuyente en su declaración. Sobre este aspecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia 00795 de las dieciséis horas con quince minutos del 30 de julio del 2009 ha dicho lo siguiente:

“...VI. De acuerdo con los artículos 124 y 125 del Código Tributario, la Administración puede determinar el tributo en aquellos casos donde el contribuyente no lo realice o cuando habiéndolo hecho, se le objeta*. En este segundo escenario, de interés para el presente asunto, la regla general es la utilización del método de base cierta, esto es, *“tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos*

generadores de la obligación tributaria” (numeral 125 inciso a) del cuerpo normativo citado). Consiste en una revisión detallada de la contabilidad del contribuyente (tanto de los libros contables, los comprobantes que le dan sustento, entre otros), a efectos de determinar la veracidad de la autoliquidación presentada bajo la forma de declaración jurada. De manera subsidiaria, la normativa tributaria establece un mecanismo alterno y supletorio para aquellos supuestos en que no resulte posible seguir el anterior procedimiento, por presentarse algunas de las circunstancias establecidas en el inciso b) del precepto 116 del Código Tributario, a saber, la ausencia de libros y registros, de documentos o bien, cuando a juicio de la autoridad competente, estos fueran insuficientes o contradictorios. En este caso, la determinación será presuntiva, con base en parámetros objetivos (tales como los indicados en el citado numeral), considerando, claro está, las particularidades del giro de la empresa y las condiciones del sector de la economía en que se desarrolla. La diferencia entre ambos mecanismos se encuentra en los elementos que tiene a su disposición el Fisco a fin de realizar la fijación del impuesto del contribuyente, por lo que, para determinar cuando se está en presencia de uno u otro, se deben apreciar los factores que se analizaron a efectos de comprobar (o fijar, según el caso) la autoliquidación del contribuyente. (...)” -*Énfasis suplido-.

En concordancia con los alcances de la supra mencionada norma del Código Tributario, y de acuerdo a los elementos de juicio actuantes en el expediente administrativo, en el presente asunto, la Administración Tributaria realizó un proceso de auditoría fiscal a la empresa actora, auditó sus estados financieros, revisó su sistema contable y registros conexos, llegando al convencimiento que la información proveída por la declarante, no reunía los elementos de convicción para aceptarla simple y llanamente. De ahí proviene la aplicación de la facultad prevista en la norma antes transcrita.

A juicio de este Tribunal, tal actuación resulta avalada por el Ordenamiento Jurídico, habida cuenta de los alcances del precepto contenido en el citado Artículo 124 del Código Tributario, por lo que no resulta conforme con la información que proveen los autos, ni con la normativa concurrente admitir como cierto el argumento de la parte actora en el sentido que está demostrado en segmentos anteriores de su escrito de demanda, los motivos por los cuales para el período en cuestión, no se configuran los supuestos normativos que hacen posible la aplicación de la mencionada norma (Art. 124 CT). Lo que sí hizo la actora fue argumentar. No demostró que no estuviera su situación fiscal fuera de los supuestos normativos que hacen posible a su caso, las disposiciones del mencionado numeral. De ahí entonces que el Tribunal rechace tal argumentación.

Ahora bien, en punto lo alegado por la actora sobre los traslados de repuestos al costo y mano de obra al costo, con empresas relacionadas radicadas en territorio nacional, como producto de la garantía para otras marcas de vehículos, como Porsche, Ssang

Yong, Daewo cuyos repuestos y/o, es lo cierto que la auditoría fiscal llegó a determinar que son ventas no declaradas por la actora, llegando a denominarlas “VENTAS OMITIDAS POR TRASLADOS DE INVENTARIOS AL COSTO” (así en folio 41 del Tomo 1 del Administrativo), que están sujetas a estar comprendidas dentro de la declaración correspondiente a dicho período, y que, en consecuencia, deben satisfacer el pago del Impuesto General de Ventas objeto de los ajustes practicados por la auditoría fiscal. No deja de observar este Tribunal la gravedad que desde la óptica del control fiscal reviste la afirmación hecha por la autoridad tributaria y que tuvo comprobación durante el proceso realizado por la oficina auditora, en cuanto a que **“...todos los ingresos gravables que declaró la empresa, están relacionados con su actividad como distribuidora de vehículos, repuestos, motos y servicios en el campo automotriz, exclusivamente de la marca B.M.W”** (así en folio 40 del Tomo 1), ya que entonces y por la lógica que entraña el proceso de declaración jurada para fines fiscales, habría información contable respecto a otras marcas de vehículos y de repuestos, tales como las supra citadas, respecto a las cuales habría estado ausente información relevante para efectos liquidatorios de la obligación tributaria, que habría requerido la Oficina Auditora para formular con mucho mayores elementos de juicio, un conocimiento más exhaustivo respecto a las transacciones que realizó la empresa actora con vehículos de esas otras marcas durante el proceso objeto de estudio fiscal.

La misma suerte que el ajuste recién comentado, corre el practicado respecto a los traslados de repuestos contra inventario, que ocurrieron entre los distintos segmentos operativos, procesos o departamentos que conforman la estructura funcional de la empresa actora, toda vez que, representan movimientos de inventario con miras a concretar ventas que deberían estar sujetas a la declaración del tributo y al pago correspondiente (véanse en relación las hojas de trabajo contenidas a partir de folio 545 a 595 >o 120 a 177 con el sello morado< del Tomo 3 del Administrativo). De lo anterior se sigue entonces, la pertinencia del criterio adoptado por la Administración Tributaria y que luego confirmó el Tribunal Fiscal Administrativo.

A mayor abundamiento, encuentra este Tribunal que las actividades o servicios que realizan los talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos y de reparación y refacción de toda clase de mercancías, de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 1º, literales d) y e) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas Nº 6826 y sus reformas, se encuentran sujetos al pago de dicho tributo, lo que propicia una interpretación favorable de este Tribunal respecto al criterio impositivo empleado por la citada Administración, para considerar sujetos a ser declarados y al pago del tributo, los traslados por repuestos y mano de obra omitidos por la empresa actora en su declaración del Impuesto General sobre las Ventas. Otro tanto se puede decir respecto de las descripciones que hace el Reglamento de dicha Ley, Decreto Ejecutivo Nº 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, habida cuenta que en ninguno de los rubros que cita el Artículo 5 de dicha normativa, aparece descrita una partida que

comprenda los repuestos para vehículos de particulares como exenta del pago del impuesto general sobre las ventas.

En lo focal a la tesis que sustenta como eje de gravedad la actora para combatir los ajustes que le practicó a sus declaraciones del Impuesto General de Ventas la Administración Tributaria, en el sentido que los traslados a empresas relacionadas con domicilio en el extranjero (Euro Autos Internacional SA, Euro Autos Honduras, Euro Autos Nicaragua –así en manifestación de folio 290 del principal), son exportaciones no sujetas al pago del impuesto y que –a su juicio-, encuentran respaldo en las disposiciones del Artículo 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, que dispone una exención a dicho tributo para las exportaciones, calificativo que de plano acepta la empresa actora como acertado para dichos movimientos contables (cfr. Ibidem), es lo cierto que la disposición contempla ese supuesto al disponer en lo conducente, lo siguiente:

-LEY 6826, DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS-

“ARTICULO 9. Exenciones. (...) Asimismo quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este impuesto* y la reimportación de mercancías nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación.

(Así reformado por el artículo 26 de la ley Nº 7293 de 31 de marzo de 1992) (* Énfasis suplido) (...)”

Sin embargo, la norma y su reglamentación carecen del efecto automático y pleno que parece haberles encontrado la parte actora, ya que reglamentariamente, la referida exención a las exportaciones ha de complementarse mediante la fehaciente comprobación de las operaciones mencionadas. La norma en comentario dice:

-Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, Decreto Ejecutivo Nº 14082-H-

“**Artículo 6º. Exportaciones, reexportaciones y reimportaciones.** (Así reformado por el artículo 4º del Decreto Nº 21560 de 31 de agosto de 1992).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9º de la ley, las exportaciones y reexportaciones de mercancías están exentas del pago del impuesto, a cuyo efecto los interesados están obligados a comprobar en forma fehaciente las operaciones mencionadas, aportando en todos los casos la documentación aduanera correspondiente.

Con el fin de que se observe el principio impositivo del país de destino, establecido en la norma de la ley arriba indicada y de acuerdo con su artículo 14, los exportadores y reexportadores tienen derecho a que se les conceda el crédito fiscal que corresponda

por el impuesto pagado en etapas anteriores, sobre las mercancías destinadas a mercados extranjeros, incluyendo el referente a los insumos utilizados en el proceso productivo, crédito que podrá utilizarse en la forma prevista en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Las reimportaciones de mercancías nacionales que se realicen dentro de los siguientes tres años a su exportación, también estarán exentas del pago del impuesto. Para hacer válida esta exención, el interesado deberá comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente, la exportación original y que la reimportación se refiere a ésta.

(Adicionado -último párrafo- por el artículo 4º del Decreto Nº 21560 de 31 de agosto de 1992).

Y para este Tribunal tal regulación no resulta de aplicación directa, automática o dotada de efectos autoaplicativos como lo aduce la actora, habida cuenta de la liberalidad que crea, primeramente por que es la reglamentación tributaria concurrente, en este caso el reglamento a la ley tutelar del tributo, la que fija y delimita las especificidades mediante las cuales se va a aplicar la exención, ya que ello forma parte del principio de legalidad tributaria contenido en el Artículo 5 literal b) del Código Tributario y luego por que, integralmente concebida, tal y como lo muestra su texto literal, la norma que detrae genéricamente a “las exportaciones” de la acción impositiva en ventas, regula otro supuesto que no son los vehículos de lujo BMW, que constituye el giro normal de la empresa actora. Con todo, la norma de rango legal requiere de una complementaria de rango subordinado o reglamentario que la haga aplicable, y en la especie, tal norma reglamentaria exige que los interesados están obligados a comprobar en forma fehaciente las operaciones mencionadas, aportando en todos los casos la documentación aduanera correspondiente, lo cual no consta en los autos que haya sido satisfecho por la empresa actora. En el in fine de la norma reglamentaria en comentario, la regulación impuesta vuelve a reiterar ese deber al señalar que “Para hacer válida esta exención, el interesado deberá comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente, la exportación (...)”.

Así, no consta en autos que la empresa actora haya cumplido con la presentación de la documentación aduanera fehaciente a que se refiere dicha disposición para hacer efectiva la exención, pues en lógica inversa, si lo hubiere cumplido no tendría por que estar alegando en defensa de sus operaciones, que se trata de tales exportaciones, ya que éstas habrían sido ya autorizadas por la misma Administración Tributaria que le está endilgando responsabilidad fiscal, pues el argumento que se trata de exportaciones exentas del gravamen, -se insiste en esto-, por la lógica de la regulación aduanera y fiscal con las que cuenta el país, debe ser sino previamente autorizada por

la administración sí al menos registrada ante ésta, sin que se considere que la sola existencia de la disposición habilitante con rango legal, venga a crear un uso directo de su contenido para quien, de ordinario, se dedica a movilizar mercancías por los puestos aduanales –tal y como lo ha manifestado la empresa actora-. Llegados a este punto, es necesario enfatizar que si bien el poder tributario del Estado se ve contenido precisamente por el cumplimiento y sujeción absoluta al principio de legalidad de la tributación, es correcto también asumir como válido y jurídicamente necesario el cumplimiento por parte del sujeto pasivo del tributo, de aquellas disposiciones mediante las cuales el mismo Ordenamiento Jurídico habilita la creación de zonas excluidas de dicho poder, por cuanto se trata de verdaderas excepciones a la regla general, lo cual si bien es posible dentro del sistema jurídico imperante deviene en legítimo solo en la medida que sus beneficiarios demuestren el pleno cumplimiento de sus reglas.

En punto a tales exenciones o exoneraciones, que son una excepción al régimen impositivo de la norma general, priva el principio de legalidad tributaria y de la sujeción del contribuyente a la regulación dispuesta por el poder tributario del Estado, sin que pueda alegarse en medro de su contenido, una situación subjetiva como la que presenta la parte actora, alegando que aquellos movimientos contra inventario con empresas relacionadas domiciliadas en el exterior son exportaciones en las que priva la exoneración del impuesto; y no resulta de recibo tal argumento ya que este procedimiento incumple la disposición reglamentaria supra transcrita, sin que en autos estén comprobados en forma fehaciente tales movimientos exonerados en la forma que lo dispone el mencionado Artículo 6 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Es criterio de este Tribunal que no resulta atendible la aseveración hecha por la parte actora, sobre las exportaciones a sus relacionadas y como producto de ello obtener la disminución del importe fiscal, habida cuenta que tampoco existe prueba en autos que fundamente tal argumento, así como tampoco que –si la fuere-, se trate de exportaciones previamente comprobadas por la autoridad administrativa habilitante para tales transacciones exoneradas. Acorde con el régimen de autoliquidación imperante del tributo en discusión, ha de tenerse en cuenta que el Estado tan solo permite la liberalidad de la autoliquidación, lo que no significa que transfiera la cuota de poder residual que entraña la comprobación de las liquidaciones a posteriori, de ahí entonces que es finalmente potestad del Estado aceptar o rechazar las liquidaciones; en razón de lo cual rige el principio de plena demostración de veracidad de los asientos contables y del contenido material vertido en ellos, bajo el cual realiza su labor la auditoría fiscal.

En relación con el tema de la deducibilidad de las transacciones que pueden alegar los contribuyentes, en la supra mencionada cita jurisprudencial, sentencia N° 00795 de las catorce horas con quince minutos del 30 de Julio del 2009, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, aquel alto tribunal ha dicho:

“VII (...) No obstante, la deducibilidad de las erogaciones se encuentra sujeta a una posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria, esto es, se requiere que sean acreditadas en sede tributaria en caso de ser objeto de una fiscalización. Es por lo anterior que no basta con presentar los documentos en los que se fundamentan los costos en que se incurrió para considerarlos como deducibles; dicha condición no excluye la potestad revisora del cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico. Esto último es competencia exclusiva de las autoridades tributarias. A partir de lo anterior, no es de recibo afirmar, como lo hace el recurrente, que un gasto se encuentre comprobado y autorizado por el solo hecho de estar incluido en una determinación realizada a otro contribuyente. Para que se avale la deducibilidad de la erogación, es preciso la concurrencia, junto con las características ya apuntadas, que esta sea real y pueda ser vinculada, en forma efectiva, a la producción de rentas, tal y como se extrae de lo preceptuado en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”

Considera este Tribunal que la parte actora de la presente demanda no logra enervar con lo argumentado ni con la prueba que conforma el expediente, los alcances de los resultados que arroja el proceso de auditoría que se le practicó, y en consecuencia, se impone la decisión de declarar sin lugar la presente demanda especial tributaria confirmando concomitantemente las actuaciones realizadas por la administración tributaria impugnada analizadas y resueltas mediante la resolución DT10-RV-079-92 de las 10:00 horas del 30 de agosto del 2002, así como la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, emitida por la Sala Primera de dicha autoridad mediante resolución TFA 184-2005 de las 11:30 horas del 3 e mayo del 2005.”

5. Silencio Tributario Derivado de las Consultas Tributarias

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]^{viii}

Voto de mayoría

“V. EN CUANTO A LA APLICACIÓN DEL SILENCIO POSITIVO DERIVADO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS: La parte actora manifiesta peticiona que se aplique el silencio positivo a la consulta tributaria hecha a la Administración Tributaria del IMAS el 30 de marzo del 2006, lo que tiene un efecto ultractivo: que no se da el nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria dispuesta en el artículo 61 de la Ley 8343, porque esa institución no ha dado el acto autorizador para legitimar el cobro del impuesto, de modo que se da una falta de competencia tributaria para su recaudación; y un efecto retroactivo: la ilegalidad de los pagos realizados desde la promulgación de la Ley 8343, debiendo devolver lo pagado desde el 27 de diciembre del 2002 al mes de junio del 2005, por la suma de setenta y nueve millones quinientos mil colones y las costas del proceso (escritos de interposición, formalización de la

demanda y resolución firme N° 45-2008 visible a folios 278 a 296, 357 a 378, 199 a 201 del expediente judicial). **No lleva razón la parte actora.** Sobre el tema discutido, resulta importante citar lo analizado por la Sección Octava de este Tribunal en el voto 15-2009 de las 15:45 horas del 25 de febrero de 2009, que en lo que interesa se transcribe:

"(...) Dispone el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con el Reglamento de Gestión, Recaudación y Fiscalización Tributaria, número 29264 del 24 de enero del 2001, en sus ordinales 122 al 130, los requisitos esenciales de forma y contenido, bajo pena de inadmisibilidad que deben contener las consultas vinculantes tributarias, siendo los siguientes: a) Interés personal y directo. b) Versar sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta (cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas) y actual (al desarrollarse u ocurrir en el presente o su inicio es inminente). c) Escrito claro y preciso, estableciendo todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, expresando la opinión fundada. d) Nombre de los interesados. e) Indicación de los tributos afectados con sus respectivos períodos fiscales. f) Copia fiel y, g) Presentación antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o bien dentro del término para el pago del tributo. En consecuencia, al tenor de dicha normativa es dable afirmar que las consultas a dicho órgano tienen por objeto resolver sobre posiciones jurídicas de los contribuyentes o legitimados en forma personal y directa, sobre las normas tributarias que se deben aplicar a un hecho específico y actual, es decir que no haya sido resuelto por la Administración, ni se encuentre consolidada la situación, sino que debe haber un interés tributario vigente en su solicitud, para esclarecer aspectos que incidirán en su régimen contributivo. De igual forma, no puede referirse a situaciones o aspectos generales porque perdería su sentido jurídico, sino a casos concretos e individuales con incidencia tributaria específica en el consultante, de allí que no se trate de meras evacuaciones de dudas con carácter informativo, sino que se busca con este instrumento definir la situación jurídica tributaria inminente del contribuyente, acompañada del criterio del solicitante, en razón de lo cual se conmina a la Administración a contestar en el término de cuarenta y cinco días bajo pena de operar el silencio positivo y tener por aprobada la propuesta u opinión acompañada. En virtud de dicha naturaleza, se le otorgan los efectos de eximir de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si el mismo es pagado dentro de los treinta días hábiles siguientes de su notificación, pero en tanto se formule antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada, para cancelarlo o que fenezca el hecho generador del tributo. Respecto a los alcances del silencio positivo, a la luz de la normativa citada, es necesario resaltar que el mismo operará siempre que la consulta reúna todos los requisitos exigidos, y se limitará al caso concreto, de esta forma la interpretación del consultante se debe aprobar si la expuso y se limita al caso específico pero sin afectar

*los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución. De igual forma, el transcurso del plazo del silencio positivo no impedirá que la Administración se pronuncie con posterioridad y en dicho caso, si lo resuelto expresamente contradice la interpretación del consultante, se entenderá revocado el acto presunto positivo, por lo que en tal situación el silencio positivo solo cubre el período comprendido entre el momento en que se formula la consulta y la notificación de la resolución que dictada fuera del plazo establecido resuelva en definitiva el asunto. **Aplicado lo indicado al caso concreto**, tenemos que del estudio de los autos se observa que efectivamente la actora no cumple con los requisitos estipulados en la normativa citada para configurar una consulta tributaria vinculante capaz de generar silencio positivo obligatorio para la Administración Tributaria. Efectivamente del estudio del escrito que rola a folios 15 a 42 del principal, se observa que se trata de una serie de razonamientos jurídicos, y afirmaciones con copia literal de extractos de dictámenes de la Procuraduría General de la República, en los que discute la competencia del Instituto Mixto de Ayuda Social respecto al tributo impuesto a los moteles establecido en la Ley de Contingencia Fiscal número 8343, pero sin que en ningún momento se establezca la consulta que expresamente se debió de haber formulado a la entidad consultante, sino que se trata más bien de un reclamo administrativo, lo cual se deduce de su petitoria a folio 26 del subjuice, en el que cuestionan aspectos de competencia, de nacimiento de la obligación tributaria y se solicita devolución de lo cancelado, por lo que evidentemente escapa de los alcances del instituto. Llevando razón al respecto la Administración Tributaria del Instituto Mixto de Ayuda Social, en lo consignado mediante la resolución de las 14:30 horas del 21 de junio del 2006, así como la Gerencia General del Instituto Mixto de Ayuda Social, en la resolución de las 8:45 horas del primero de noviembre del 2006, en las que se echa de menos una consulta específica sobre la aplicación del derecho a un caso concreto. (...)"*

Adicionalmente, del voto N° 05-2000 de las 15:30 horas del 5 de enero de 2000 dictado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se deduce que el silencio positivo no aplica para las exoneraciones o beneficios tributarios, al indicar que: "(...) A este respecto, también ha sido enfática esta Sala. En esta materia, ha afirmado, y por derivación del principio de legalidad tributaria, que se requiere de un acto positivo de la administración para la exención o el otorgamiento de los beneficios acreditables al impuesto sobre la renta; no puede deducirse ni mucho menos aplicarse por analogía ningún otro criterio (doctrina del voto 86-98 de las 15:00 hrs. del 19 de agosto). (...)".

En el presente caso, resulta de plena aplicación el precedente judicial arriba citado. El actor planteó dos consultas con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La primera consulta consta en el escrito presentado el 28 de julio de 2005 ante el IMAS (folios 464 a 466 del tomo I del expediente administrativo), donde peticionó que por no existir un manual para el dictado del acto autorizatorio, tal acto no se podía llevar a cabo por violación al debido proceso y por

cuanto el IMAS no es administración tributaria (folios 107, 184 del expediente judicial, 464 a 466 del tomo I del expediente administrativo). La segunda consulta fue presentada el 30 de marzo de 2006 por no haberse realizado el acto autorizador, se cuestiona la competencia del IMAS y se pide la devolución de los pagos del impuesto (folios 360, 361, 383 del expediente judicial, 563 a 575 del tomo II parte A del expediente administrativo). Coincide este Tribunal, con la jurisprudencia citada, respecto a que las consultas aquí revisadas consisten en reclamos administrativos de la parte actora, cuya pretensión principal es la devolución del impuesto cancelado, lo que excede los límites fijados en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de ahí que los rechazos de tales consultas dictados por el IMAS se ajustan a derecho. Por lo expuesto, se rechaza el presente extremo de la demanda.”

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^{ix}

Voto de mayoría

III. El artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece:

“Artículo 119.- Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede así mismo expresa su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.”

En un sistema tributario como el nuestro, donde el contribuyente tiene por regla general, la obligación de liquidar el adeudo tributario, la complejidad de la legislación tributaria y la posibilidad de diversas interpretaciones sobre un punto específico, hacen que en no pocas ocasiones, la aplicación de la ley ofrezca grandes dificultades. Es por ello, que el legislador creó la figura de la "consulta tributaria", como un mecanismo que le permite al contribuyente solicitar un pronunciamiento previo a la Administración. Incluso, en los supuestos en que el contribuyente expone su caso y no recibe respuesta dentro del término establecido, el silencio de la Administración implica una aceptación tácita del criterio, siempre y cuando, la consulta reúna los requisitos dispuestos en la ley. Sobre el instituto de interés, la antigua Sala de Casación en sentencia No. 39 de las 15 horas del 16 de mayo de 1980, expresó:

II. Que de lo anterior se infiere que las consultas reguladas en el transcrito artículo 114 [hoy 119, se aclara] han de concretarse a cuestiones jurídicas, a los alcances e interpretación de las respectivas normas de Derecho, es decir, a la aplicación de éstas ante una situación específica, para lo cual es obligatorio que el consultante exponga todos los elementos de hecho que constituyen esa situación, mientras que, en lo que concierne a lo jurídico, le es facultativo, al mismo consultante, exponer su tesis, desde que el texto dice que: "puede asimismo expresar su opinión fundada"; aspecto éste de sumo interés y trascendencia, porque si se ha expresado esa "opinión fundada" y la Administración Tributaria no dicta alguna resolución dentro de los siguientes cuarenta y cinco días, tal interpretación legal del consultante "se debe entender aprobada"; solución que, desde luego, no podría darse cuando el interesado se limita a exponer la situación de hecho, ni cuando pide, además, determinada interpretación sin indicar el por qué de ella; y no cabe dar la misma solución, porque si no se ha fundado la interpretación, es imposible tenerla por buena o correcta, habida cuenta de que la Administración no puede aprobar ni aceptar algo que no ha visto o que no conoce, como lo recalcó el Tribunal Superior en el considerando tercero del fallo impugnado ..."

Como se observa, la consulta es una manifestación de la Administración Tributaria sobre la aplicación de los tributos **a un supuesto de hecho concreto**, que tiene efectos para el caso específico. Una vez que hay pronunciamiento sobre la consulta, si el contribuyente formula su declaración o paga el tributo conforme a la misma, no puede la administración desconocerla posteriormente para el caso concreto, y para dejarla sin efecto, debe acudir al proceso de lesividad o bien al procedimiento administrativo del artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública, en virtud de la doctrina de los actos propios. No se trata entonces de un mero acto de trámite, sino que tiene efectos propios. Igualmente, si la Administración no responde dentro de los cuarenta y cinco días que establece la ley, se configura un silencio positivo, por el cual la interpretación legal del consultante "se debe entender aprobada", si éste la ha expuesto. Ahora bien, el silencio positivo constituye un verdadero acto administrativo, frente al cual, la Administración no puede dictar otro acto denegatorio, ni extinguirlo a

anularlo sino es por los procedimientos previstos por la ley, antes señalados (artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública o proceso de lesividad). Por supuesto que la Administración Tributaria puede variar o modificar su interpretación sobre las condiciones bajo las cuales se exige un determinado tributo, pero solo hacia futuro, es decir, para los hechos generadores que ocurran con posterioridad. Siendo así, lo impugnado constituye un acto definitivo e impugnabile en los términos del artículo 18 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción “

6. Efectos del Silencio Positivo al No Pronunciarse Existiendo una Situación Concreta y Actual Para Preguntar la Forma de Pagar a Cuenta o Adelantado el Impuesto Sobre la renta

[Sala Primera]^x

Voto de mayoría

"II. Balsatica impreca conculcados los numerales 1, 4, y 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los ordinales 31, 32 y 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Previo a concretar sus agravios, señala que el Tribunal rechazó la pretensión de nulidad de los actos administrativos censurados, afirmando inexistencia de interés actual para formular la consulta tributaria origen del litigio, la cual, afirma, se plantea a fin de resolver en cuántos tractos se pagaría el impuesto del período 97. El ordinal 119 relacionado, regula la posibilidad de plantear consultas a la Administración Tributaria, siempre que el impuesto se encuentre en período de gestación, o bien, si ha nacido, aún esté dentro del tiempo ordinario de autoliquidación, o de pago. El Poder Ejecutivo, añade, promulgó el Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria (Decreto Nº 29264-H), publicado el 7 de febrero del 2001, el cual, en su artículo 122, regula la actualidad de la consulta tributaria. Por tratarse de reglamentación expresa del numeral 119 citado, aclara, lo señalado en ella “se encuentra contemplado o cubierto por la ley de cobertura”. Luego de este preámbulo puntualiza sus reparos del siguiente modo. Primero. La consulta versa sobre un aspecto relacionado con el hecho generador del período 97, el cual, según el canon 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, surgió el 1 de octubre de ese año y pretende dilucidar la forma de pago del tributo. Su gestión, expresa, fue planteada el 30 de junio de ese año, y el hecho generador surgió hasta el 1 de octubre siguiente. Afirma conculcados los ordinales 1, 4, y 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los numerales 31, 32 y 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues la consulta se presentó en forma actual, y se trata de un único hecho generador. La interpretación del Tribunal, manifiesta, incurre en el error de asegurar que los pagos parciales son obligaciones independientes, cuando en realidad se refieren a débitos a cuenta o adelantados. En la especie, señala, carece de importancia determinar cuándo inicia el período fiscal 97, pues lo trascendente es fijar

el momento de surgimiento del hecho generador, esto es, el 1 de octubre de ese año, siguiendo lo dispuesto por el canon 4 de la Ley de Renta. Critica al Ad Quem, pues *“...al darle relevancia al inicio del hecho generador, pareciera ser que los pagos parciales no son una obligación a cuenta sino el diferimiento de una obligación ya nacida...”*. Ejemplifica su posición, señalando que los adelantos tributarios pueden revertirse de acuerdo al contenido del débito tributario. Segundo. Acusa violación del ordinal 119 comentado, pues es desajustado aseverar que con la presentación de la consulta el 30 de junio, habían transcurrido dos períodos y sólo restaba realizar el último pago, el 30 de setiembre, con base en lo cual se afirma que su gestión había decaído. Aclara que solamente estaba vencido el período de marzo y el de junio vencía ese día, así las cosas, restaban dos tractos por vencerse. Menciona el artículo 122 del Reglamento General de Gestión, el cual establece que ante consultas por hechos pasados y futuros, se dilucidará lo relativo a las situaciones venideras, por ello, señala, si su gestión se hubiere formulado a partir del 2000, no se habría interpretado erróneamente el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En consecuencia, concluye, aún cuando el Reglamento no estaba vigente al tiempo de plantearla, no hay razón para apartarse de la admisión del criterio de temporalidad para situaciones mixtas, así las cosas, dice, debe entenderse que la solicitud sí es una consulta tributaria de situaciones actuales, esto es, el pago del 30 de julio y el del 30 de setiembre, ambos de 1997. Tercero. Alega conculcados los ordinales 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los artículos 330 y 331 de la Ley General de la Administración Pública. Menciona antecedentes de esta Sala sobre el tema de las consultas tributarias, y los requisitos que deben tener para ocasionar silencio positivo. El Tribunal, expresa, negó que la omisión de pronunciamiento de la Administración produjese ese último efecto, porque la gestión adolecía de requisitos y contenía datos inexactos. Contrario a ello, asevera, se cumplieron con todos los requerimientos para que se dieran los efectos del silencio positivo, pues se presentó la consulta con interés actual, porque se refiere a un caso concreto como es la determinación de la forma de pago del impuesto sobre la renta para el período fiscal 97, se expresó la opinión jurídica del consultante y entre el momento de la formalización el cuestionamiento (30 de julio de 1997) y la notificación del acto administrativo (21 de abril de 1998), había transcurrido el plazo legal para que operara el silencio positivo. En consecuencia, señala, la sentencia impugnada quebranta el artículo 119 relacionado. Por otra parte, continúa, en lo que se refiere a nulidad por datos inexactos, el razonamiento es incongruente y lesiona la lealtad y la buena fe, pues ni la Dirección General de Tributación, el Tribunal Fiscal Administrativo, ni la Procuraduría General de la República, han señalado la inexactitud de los datos y la nulidad de la consulta como un motivo para rechazar lo petitionado. La interpretación del Tribunal, añade, tampoco es cierta. El Ad Quem, sostiene que la prueba de folios 254 a 274 (declaraciones presentadas en los períodos fiscales 94, 95, 96 y 97) demuestra que la actora prestó su declaración tributaria con la liquidación del tributo

a satisfacer, por lo que el argumento inicial de la pretendida consulta era falso. Sin embargo, dice, en la misma fue señalado que desde el período fiscal 87 y hasta el 96 la empresa tuvo ingresos generados por CAT, los cuales estaban exentos. Aclara que en ningún momento se señaló en ella que no se habían presentado declaraciones, o no tuvieran ingresos, sino que los mismos estaban exonerados, por lo que no podían ser tomados para realizar los pagos parciales. Dado que los datos incorporados son exactos, afirma, no hay nulidad, y se violenta el ordinal 119 relacionado. El Tribunal defiende la tesis de que con los ingresos exentos debían cuantificarse los pagos parciales, criterio que, señala, no compartían, por lo cual, se conculcan los artículos 330 y 331 de la Ley General de la Administración Pública, “...*toda vez que estos “novísimos” argumentos del Tribunal se estarían produciendo una vez que el acto tácito y presunto había existido, y ello está vedado o prohibido*”. La ausencia de respuesta de la Administración en el tiempo establecido, concluye, supone que se produjo un acto tácito presunto, de los señalados en esas normas citadas.

III. El ordinal 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios sostiene: *“Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una **situación de hecho** concreta y **actual**. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada... Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto... **Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.**”* (El destacado es suplido). Los pilares fundamentales del fallo del Tribunal residen en dos extremos, con base en los cuales se deniega el carácter de consulta tributaria a la gestión formulada por la actora, y se califica como una simple petición. El primero de ellos es la falta de actualidad de la solicitud. El segundo consiste en señalar que la misma fue formulada con base en datos inexactos, extremos que, en efecto, son los combatidos por el recurrente. Para analizar el primer punto deben recordarse las características del impuesto sobre la renta y la modalidad de pago a cuenta, o adelantado, frente a las condiciones temporales en las cuales la actora solicitó la opinión de la Administración Tributaria sobre el punto. Este tributo afecta las utilidades obtenidas en el ejercicio de una actividad lucrativa, dentro de las condiciones establecidas en el primer canon de la Ley Nº 7092 del 21 de abril de 1988. Su período de cálculo es anual, y abarca del 1 de octubre al 30 de setiembre del año siguiente. La declaración de las rentas debe formalizarse ante la Administración Tributaria dentro del plazo de dos meses y quince días naturales posteriores al cierre del período fiscal. En principio, el impuesto que resulte del procedimiento de cálculo que debe observarse, habrá de ser cubierto dentro de ese mismo plazo. Sin embargo, determinados sujetos están obligados a satisfacer el tributo de una manera diferente.

Así, el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta asegura que: “Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada periodo fiscal, conforme con las reglas siguientes: a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos periodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres periodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva. b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año. c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del periodo fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del periodo fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del periodo fiscal que corresponda. La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el periodo fiscal del que se trate. (El plazo de dos meses y quince días naturales contenido en el inciso c), fue introducido por reforma en julio del 2001 (Ley Nº 8114), pues anteriormente se establecían tres meses). Así las cosas, el pago adelantado pretende que cierto tipo de obligados vayan satisfaciendo en tractos, y previo a que se verifique el cierre del período fiscal, montos parciales del tributo que aún no se ha generado. Es, con toda claridad, un “pago adelantado” de una obligación futura, que habrá de ser ajustada en la última cuota según el resultado de la declaración rendida al cierre del período fiscal. Así, las fechas de “pago adelantado” corresponden al último día de marzo, junio y setiembre, y el pago final se verifica luego del cierre del período, dentro de los dos meses y quince días naturales posteriores al 1 de octubre. En el sub lite, la actora presentó sus declaraciones tributarias de los años 1994 a 1996, sin que tuviera que cubrir el importe del impuesto, gracias al amparo otorgado por un contrato de exportación, dispensa que se extendió hasta el 30 de setiembre de 1996. Esto implica, al tenor de lo señalado, que existía interés por parte de Balsatica en determinar si habría de satisfacer el impuesto generado por las ganancias obtenidas

entre el 1 de octubre de 1996 y el 30 de setiembre de 1997, en un solo pago, esto es, en el plazo de dos meses y quince días posteriores al 1 de octubre de 1997, o bien, debería realizar abonos parciales adelantados, en los meses de marzo, junio y setiembre de ese año, para luego hacer el ajuste final. La gestión de la petente fue formulada el 30 de junio de 1997, es decir, cuando ya había transcurrido una de las fechas habilitadas para el pago parcial, y justo en esa data vencía la segunda, sin embargo, quedaba un pago adelantado por realizar. En este punto cabe cuestionarse qué es lo que determina la actualidad de la consulta. La situación fue regulada a partir del numeral 122 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria de 7 de febrero del 2001, el cual, sin embargo, no resulta aplicable, pues su vigencia es posterior a la consulta. Con todo, debe considerarse que la obligación de satisfacer el tributo aún no había surgido, pues tal evento ocurría hasta el 1 de octubre de ese año y persistía la posibilidad de realizar un pago a cuenta, el cual podría haberse hecho efectivo si la Administración hubiere respondido en tiempo la gestión y a ello debe añadirse que el ajuste correspondiente podía realizarse en el pago final. Es decir, la petición fue formulada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, y restaba la posibilidad de realizar un pago anticipado del tributo (supuestos del segundo párrafo del ordinal 119), lo cual obliga a concluir que, contrario a lo aseverado por el Tribunal, la consulta gozaba de actualidad, pues la obligación tributaria aún no había nacido y persistía la posibilidad de realizar un pago parcial y la cancelación final.

IV. En lo que concierne al extremo de los datos inexactos, el Tribunal afirma: *“La actora solicitó que se le reconozca esta posición especial el 30 de junio de 1997, para aplicar ese año, o sea, cuando aún faltaban las fechas de un pago parcial, la declaración y el final, pero cuando ya había transcurrido más de la mitad de ese año fiscal y habían (sic) vencido el término para dos pagos, incumpliendo con el requisito de las dos normas en comentario, lo que lleva a razonar que ciertamente no se trataba de una situación actual, sino con (sic) obligaciones determinadas en el tiempo ya vencidas, de manera que hay de su parte una serie de alegatos inexactos dirigidos a abusar de su derecho. Lo anterior se confirma cuando cuestiona que no tiene modo de hacer el calculo (sic) del impuesto probable de ese año, por no haber pagado los años anteriores, cuando consta en autos que había declaraciones juradas por los tres períodos fiscales precedentes, con la debida liquidación del tributo correspondiente en cada una, por lo que incumple el requisito de fundar la gestión en datos exactos so pena de nulidad”* (folios 284-285). Ahora debe determinarse si el recurrente, sobre este punto, incluyó datos inexactos en su gestión. En su primer cuestionamiento Balsatica S.A. pregunta si la empresa puede realizar un solo pago del impuesto en el término de tres meses posteriores al vencimiento del período fiscal. Brinda su opinión en sentido afirmativo. Luego añade: *“¿De contestarse negativamente la primera pregunta deberá entonces Balsa Tica (sic) S.A. ajustarse en su contribución del*

Impuesto de las Utilidades a la regularidad de contribuyentes y cancelar dicho impuesto mediante el procedimiento ordinario...?”. Se refiere en este caso a la modalidad de pago adelantado o a cuenta. Señala que existen, en su interpretación, cinco formas para calcular la base sobre la que se establecen los pagos parciales, las cuales explica, por lo que plantea: “¿Siendo Balsa Tica (sic) S.A. una empresa que se encontraba exonerada del pago del Impuesto de las Utilidades desde el período fiscal de 1987, como (sic) deberá de calcularse la base sobre la que se harán los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta?. Elabora su interpretación, y dentro de los argumentos que expone señala “En este punto es importante tener presente que mi representada todos los ingresos que ha percibido de la actividad agrícola que realiza se refieren a una actividad exenta hasta el período fiscal 96. En tratándose de ingresos exentos, los mismos vienen a hacer (sic) parte de las rentas no susceptibles de determinación impositiva, y por lo tanto esos ingresos no podrán tomarse como fundamento para establecer los pagos parciales para el período 97 en virtud de que la norma de comentario considera como fundamento para los pagos parciales el impuesto determinado en el año, o años anteriores” (folios 2 a 5 del expediente administrativo). Así las cosas, no se observa que el gestionante haya incluido en su consulta datos inexactos, sino diversas interpretaciones de una norma, y aún cuando algunas puedan ser criticables, el presupuesto de hecho que genera la nulidad de la consulta es la discordancia de los hechos consignados como fundamentos fácticos de la consulta, y no de las interpretaciones jurídicas que hizo el solicitante, pues según el ordinal 119 citado, el consultante puede expresar su opinión fundada. Con todo, las razones por las cuales el Tribunal le niega a la gestión el carácter de consulta no son atendibles, pues Balsatica gozaba de un interés directo en preguntar la forma de pagar el tributo en tanto había venido siendo exonerada, lo que hace que se trate de una situación concreta y actual. Además, expuso con claridad y precisión los elementos constitutivos de la situación que motivaba la consulta. Asimismo, fue presentada dentro del tiempo hábil para formularla, pues se interpuso antes del vencimiento del plazo para la declaración jurada y gozaba de tiempo para realizar un pago parcial y el final. Por otra parte, según se dijo, tampoco se observan datos inexactos. Esto conduce a que, por reunir los requisitos establecidos en el ordinal 119, opera el silencio positivo a favor del consultante. Como corolario de lo señalado, debe acogerse el recurso de casación interpuesto, para anular el fallo del Tribunal, para entrar al análisis de la controversia.

V. La representante estatal arguye que a la actora no le asistía interés actual, pues para ese período fiscal no estuvo obligada al pago del impuesto. El argumento no es de recibo. Debe tomarse en cuenta que el párrafo cuarto del artículo 119 ya citado señala: *“Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran **con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración**”.* (El destacado no proviene del original). Aún cuando

podría pensarse que la aprobación –por silencio positivo- sólo se aplica para el período fiscal consultado, interpretando integralmente la norma se obtiene que la misma se mantiene hasta que haya resolución en contra de la Administración, por lo cual tendría eficacia sobre posteriores períodos, de ahí que aún cuando en ese período no debió satisfacer el tributo, el efecto previsto para la omisión de respuesta le favorece, por lo cual, al amparo de la norma descrita, la excepción debe rechazarse. En lo que toca a la excepción de falta de derecho, está claro que la actora no sólo gozaba de la facultad de formular la consulta, sino que además, la falta de respuesta oportuna, ante el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el ordinal 119 tantas veces mencionado, conducen a tener por aprobada la opinión del consultante, de ahí que respecto de estos extremos deba rechazarse la excepción. Sin embargo, procede acogerla en cuanto a la pretensión del reconocimiento de daños y perjuicios, pues la parte interesada no procuró ninguna prueba que acreditara que esos menoscabos fueran generados, por lo cual este pedimento debe rechazarse. En consecuencia, habrá de acogerse el recurso de casación interpuesto y anular el fallo del Tribunal. Al resolver por el fondo deben denegarse las excepciones de falta de interés actual y parcialmente la de falta de derecho, para declarar la nulidad de la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo N° 69/99 de las 11 horas del 5 de marzo de 1999 y del oficio dictado por la Dirección General de Tributación Directa N° 472 del 30 de marzo de 1998. En su lugar, habrá que declararse que el documento presentado por Balsatica S.A. el 30 de julio de 1997 ante la Dirección General de Tributación Directa se trata de una consulta tributaria. Por no haber contestado en forma oportuna esa dependencia, operó a favor de la consultante silencio positivo, con lo cual se tiene por aprobada su interpretación desarrollada en la consulta."

7. Vigencia de la Consulta Tributaria Ante Inexistencia de Variación de los Hechos en que se Basa la Determinación del Impuesto Sobre la Renta.

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{xi}

Voto de mayoría:

“VI. Sobre los antecedentes del caso. Para efectos de mayor claridad, antes de hacer la referencia a los antecedentes del caso, es preciso mencionar en forma sucinta, la inconformidad de la parte actora en relación a los actos que se impugnan. Para las pretensiones principales, el primer argumento, que lo denomina de fondo, lo refiere a que las rentas gravadas no son de origen costarricense. El segundo, lo denomina procedimental y es que hay una violación del procedimiento de consulta, pues hay una identidad entre los hechos consultados y los hechos fiscalizados, con la única diferencia de que al momento de la fiscalización el pago se hacía a la actora y no a Oracle International Corporation. Unido al argumento anterior, se encuentra que la respuesta de la consulta tiene un carácter vinculante y que hay un derecho subjetivo

que genera la misma en los hechos acaecidos durante su vigencia. Respecto de estas pretensiones, es necesario hacer un análisis de los antecedentes del caso, partiendo de la consulta realizada a la Administración Tributaria en 1997 (la que se detallará a continuación) por la incidencia que tiene sobre el presente asunto y que en criterio de este Tribunal, es el primer aspecto que debe de dilucidarse para analizar la procedencia de la demanda incoada. En consulta realizada por la accionante y presentada el día veintiseis de marzo de mil novecientos noventa y siete, se exponen los siguientes hechos y consulta:

I. HECHOS:

1. Oracle de Centroamerica S.A., sociedad domiciliada en San José, Costa Rica, suscribió con Oracle Corporation, domiciliada en San Francisco, California, un "Acuerdo General de Distribución", de los productos de esta última compañía, para Costa Rica, Panamá, Belice, El Salvador, Honduras y Nicaragua. En líneas generales, de conformidad con el citado acuerdo de distribución, Oracle de Centroamérica es la encargada del mercadeo y promoción de los productos de Oracle Corp. en su territorio. Asimismo, corresponde a mi representada la designación de los subdistribuidores en cada uno de los países mencionados, los cuales se encargan de la venta de los productos en cada país, ejerciendo labores de coordinación entre Oracle Corp. y dos distribuidores autorizados. Por cada venta de los productos que se realice en los países antes mencionados, Oracle Corp. percibe una regalía equivalente a un determinado porcentaje del precio neto de venta. Igualmente, Oracle de Centroamérica percibe una comisión por cada una de las ventas, tanto las realizadas en Costa Rica, como las realizadas en los demás países de Centroamérica. En el caso de las ventas realizadas fuera de Costa Rica, la comisión se genera por la labor de coordinación desplegada por mi representada.

2. Tratándose de las ventas que se llevan a cabo en Panamá, Guatemala, Belice, El Salvador, Honduras y Nicaragua, el esquema utilizado es el siguiente: a.- El Distribuidor autorizado, al recibir el pedido del cliente, solicita a Oracle de Centroamérica el envío de los productos requeridos, por medio de un documento denominado "Order Form". b.- Una vez que Oracle de Centroamérica recibe -del distribuidor- la información sobre la venta, solicita los productos a Oracle Corp., indicándole que dichos productos debe ser enviados directamente al país en que se realizó la venta, a nombre del Distribuidor. c.- Hecha la solicitud de los productos a Oracle Corp., Oracle de Centroamérica procede a confeccionar una factura al Distribuidor por la venta realizada. d.- Dentro de los treinta días siguientes al envío de la factura, el Distribuidor debe remitir el pago (v.gr. cheque) a Oracle de Corp. Asimismo debe enviar a Oracle de Centroamérica el documento en el que conste la retención de impuestos practicada en el país en que se realizó la venta, cuando ello proceda. e.- Recibido el detalle del pago realizado y el documento en el que conste el pago del impuesto -cuando corresponda-, Oracle de Centroamérica procede a descargar la "cuenta por cobrar distribuidores".

II. CONSULTAS.

1. *¿Se consideran ingresos gravables para Oracle de Centroamérica, las comisiones percibidas con ocasión de su labor de coordinación, por la venta de los productos en los demás países centroamericanos-distintos de Costa Rica-?*

2. *Forman parte de la renta disponible de Oracle de Centroamérica, para los efectos del impuesto sobre la distribución de utilidades -o de remesas al exterior en su caso-, las comisiones percibidas con ocasión de su labor de coordinación, por las ventas realizadas en los demás países centroamericanos -distintos de Costa Rica-?*

Dicha consulta fue evacuada por Tributación Directa, el día siete de mayo de dos mil siete, en los siguientes términos:

"Respecto de la primera consulta, esta Dirección coincide en que las comisiones percibidas por su representada por la labor coordinadora de ventas que se realizan fuera del territorio nacional, no son rentas de fuente costarricense en virtud de la disposición del inciso ch) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual excluye de la renta brutas las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. Tal ha sido el criterio sostenido por esta dependencia en consultas anteriores sobre situaciones similares (oficio N° 1202 de 10 de agosto de 1992). En lo tocante al segundo punto, esta Dirección discrepa de la interpretación hecha por usted. A nuestro juicio, no puede afirmarse en forma categórica y general que no forman parte de la renta disponible de su representada - para fines del impuesto sobre la distribución de utilidades- las comisiones percibidas por ventas hechas fuera del territorio costarricense. En primer término conviene indicar que la resolución N° 191 de 14 de mayo de 1991, fue emitida por esta Dirección con motivo de la entrada en vigencia del Convenio de Intercambio de Información Tributaria, suscrito en los gobiernos de Costa Rica y los Estados Unidos de América. Esta resolución sólo es aplicable a las empresas que operen bajo las condiciones contempladas por la Ley N° 7194 de 29 de agosto de 1990. Además de conformidad con lo expuesto por esta dependencia en el oficio N° 499 de 23 de marzo de 1992, para acogerse a los beneficios contemplados por dicha resolución, debe comenzarse por enviar una comunicación escrita a la Administración Tributaria y, previo estudio de auditoría, dicha petición será aprobada o rechazada. De tal suerte que, en principio, solo pueden acogerse a la resolución las empresas que hayan cumplido con ese trámite. No obstante esta Dirección considera que, bajo ciertas condiciones, podría admitirse que las comisiones percibidas por su representada, con motivo de ventas hechas fuera del territorio costarricense, no formen parte de la renta disponible para fines de la aplicación del impuesto que afecta la distribución de utilidades. Tal circunstancia podría darse si se cumplen los (sic) siguientes condiciones: 1) Que las

comisiones percibidas por ventas efectuadas fuera del territorio nacional se contabilicen en forma totalmente independiente de las que corresponden a ventas locales; 2) Que la distribución de utilidades (sic) inmediatamente después de pagadas o acreditadas las respectivas comisiones; 3) Que las comisiones percibidas por ventas hechas en el exterior no se confundan con otros ingresos que sí son de fuente costarricense. Si no se cumplen las condiciones anteriores, es imposible determinar cuáles utilidades no son de fuente costarricense, porque las comisiones serían recibidas desde el exterior como rentas foráneas, pero se integran al flujo normal de ingresos de la empresa y comienzan a generar nuevas rentas, las cuales sí son de fuente costarricense. En este caso, al cierre del período fiscal respectivo, no sería posible determinar que porción de las utilidades de su representada no está sujeta al impuesto sobre la distribución de las utilidades."

Posteriormente a la consulta, el día diez de enero de dos mil seis se inició por parte de la Administración Tributaria la actuación fiscalizadora (oficio 1972000042555), por los tributos de ventas, renta y retenciones de los períodos fiscales 2003 y 2004. De igual forma, por oficio DGT-1200-06 del veinticinco de agosto de ese mismo año, se informa por parte de la Dirección General de Tributación, que se había revocado el criterio contenido en el oficio del siete de mayo de mil novecientos noventa y siete. El fundamento para dicha revocatoria fue el siguiente:

Sobre tema de "rentas de fuente costarricense" debe indicarse que el criterio que inspira la aplicación del impuesto sobre la renta en nuestro país, es el principio de territorialidad, así consagrado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. En efecto, la territorialidad es el elemento fundamental para determinar la "sujeción" al régimen impositivo costarricense, por lo que esa pertenencia o gravamen se debe aplicar en tanto una compañía se encuentre legalmente establecida en el país y desarrolle actividades comerciales, que para el caso de su representada sería la actividad de mercadeo y promoción de los productos, así como la designación de los subdistribuidores en los diferentes países, funciones que efectúa desde nuestro país. Este criterio ha sido externado en otras consultas similares, por ejemplo, en el oficio N° 350 del 9 de mayo de 2002, esta Dirección indicó "rentas obtenidas producto de aquellas actividades de intermediación comercial desarrolladas desde nuestro país por su representada, y que además los bienes no ingresan a nuestro territorio, sí constituyen rentas de fuente costarricense. Es así como, la situación sometida a consulta -respecto a que su representada percibe una comisión por la labor de coordinación en las ventas de productos efectuadas fuera del territorio nacional- se enmarca en el ámbito de operaciones que realiza su representada desde nuestro país y constituyen rentas de fuente costarricense, por lo que se encuentran gravadas con el Impuesto las utilidades (sic), de conformidad con el artículo 1° y 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente, dicha utilidad también está afectada al

impuesto de la renta disponible, por lo cual la empresa esta (sic) sujeta a retención en la fuente en caso de distribución de dividendos."

Contra dicha resolución se interpusieron los recursos ordinarios respectivos, los cuales fueron declarados sin lugar por resoluciones AU01R-49-06 del trece de noviembre de dos mil seis y 520-2007.P de la Dirección General de Tributación Directa y de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo respectivamente. La resolución DGT-1200-06 fue objeto del proceso ordinario N° 08-000082-0161-CA, interpuesto por la sociedad actora en contra del Estado, la cual fue declarada sin lugar mediante sentencia de este Tribunal N° 272-08 de las dieciseis horas del cinco de mayo de dos mil ocho, por lo que el criterio de la Dirección General de Tributación fue confirmado. Paralelamente a la revocatoria de la opinión arriba mencionada, se culmina con la actuación fiscalizadora realizada a la empresa, con el traslado de cargos N° 2752000012492, en el cual se determina en los años 2003 y 2004, una diferencia en la base imponible por la suma de mil ciento tres millones doscientos un mil cincuenta y seis colones y mil doscientos cincuenta y cinco millones novecientos treinta y un mil quinientos seis colones, para una diferencia en el impuesto determinado de trescientos cincuenta y ocho millones quinientos cuarenta mil trescientos cuarenta y seis colones y de cuatrocientos veinte millones setecientos treinta y siete mil cincuenta colones, respectivamente. En el anexo al traslado de cargos, se fundamenta la determinación de la siguiente manera:

2. HECHOS, PERÍODOS FISCALES 2003 Y 2004

a. En las declaraciones del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los períodos fiscales 2003 y 2004, la empresa declaró ingresos no gravables por las sumas de ¢3,064,602,791 y ¢3,633,550,753, respectivamente; estos montos corresponden a los ingresos obtenidos por Oracle de Centroamérica S.A., producto de su actividad en los países de Guatemala, Belice, Honduras, El Salvador, Nicaragua y Panamá. Dentro de los rubros indicados, se encuentran las sumas de ¢1,225,778,951 y ¢1,395,479,451, respectivamente, que corresponden a los ingresos obtenidos por la empresa, por concepto del otorgamiento de licencias de uso de software. (ver folios N°225, 226, 15, 16)

b. Para desarrollar su actividad en los países centroamericanos, Oracle de Centroamerica S.A., suscribe a su vez contratos de sublicenciamiento de uso de software con terceros, a los cuales denomina "aliados distribuidores o partners". (ver Folios N°268 a 310)

c. El procedimiento utilizado para el otorgamiento de licencias de uso de software en los países centroamericanos, es el siguiente: (ver Folios N° 164 a 172, 70 a 79)

- El cliente o usuario final localizado en cualquiera de estos países que requiera una solución o aplicación informática contacta directamente con el partner, autorizado previamente por Oracle de Centroamérica S.A.

- El partner recibe el pedido del cliente y mediante la confección de un formulario de pedido (order form), que luego procede a enviar a Oracle de Centroamérica S.A., solicita el envío de los productos.

- A su vez, cuando Oracle de Centroamérica S.A., recibe el pedido de parte del partner, procede a asignarle un número de control e ingresa los datos del producto requerido en sus sistemas, siendo dicha información enviada a Oracle International Corporation (sic), indicándole que dichos productos deben ser enviados directamente al país donde se realizó la venta a nombre del partner.

- Cuando los datos referidos al pedido son revisados por Oracle International Corporation, esta procede a dar su aprobación, asignando un número de control al pedido y lo devuelve a Oracle de Centroamérica S.A.

- Recibida la aprobación, Oracle de Centroamérica S.A., procede a confeccionar la factura a nombre del partner por la venta realizada y procede a su contabilización.

- Por su parte es Oracle Internacional (sic) Corporation la que despacha directamente los productos al partner, atendiendo el mandato de Oracle de Centroamérica S.A.

- Los cobros o pagos de esas facturas por parte de los partners, son efectuados mediante transferencia electrónica de fondos o por giro bancario en la cuenta corriente N°0300374-018, que Oracle de Centroamérica S.A., mantiene en el Citibank Costa Rica-USD. (ver Folios N°17)

d. Que los ingresos registrados por Oracle de Centroamérica S.A., por concepto de ventas de licencias de uso de software, provenientes de su actividad en los países centroamericanos, corresponden a las facturas emitidas a nombre de los partners, ya que de acuerdo con lo manifestado por la empresa, los ingresos por el sublicenciamiento del software es considerado una vez que la factura es emitida. (ver Folios N°164)

e. Los ingresos por concepto de ventas de licencias de uso de software en los países centroamericanos, son producto de actividades lucrativas llevadas a cabo por la empresa; en donde el flujo de sus rentas proviene de su giro habitual, siendo estas de fuente costarricense. Es decir, son ingresos cuyo origen radica en Costa Rica, pues es aquí, donde se lleva a cabo una buena parte del proceso para concretar la operación de venta de licencias de uso de software; **actividades como la recepción del pedido que efectúa el partner, la solicitud del producto a la casa matriz, la emisión de la factura**

al partner de los productos vendidos, la realización de la gestión de cobro de facturas (cuyos dineros como se indicó se depositan en una cuenta corriente a su nombre) **y el pago de un royalty a la casa matriz.**

f. Que de conformidad con el acuerdo de distribución suscrito entre Oracle de Centroamérica S.A., y Oracle Internacional (sic) Corporation, se establece que la primera (subsidiaria) debe efectuar un pago a la segunda (casa matriz) por concepto de regalías (royalties), correspondientes al 57% y 43% sobre el monto de los ingresos por venta de licencias de uso de software en el mercado local y en el territorio centroamericano, en los períodos fiscales 2003 y 2004, respectivamente. Estos pagos por concepto de regalías realizados por Oracle de Centroamérica S.A., son registrados como gasto conforme lo manifestara el representante legal de la empresa fiscalizada en nota de fecha 08 de junio de 2006, (ver Folios N° 80 a 153, 264 y 266). Es importante indicar que la empresa dedujo en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los períodos fiscales citados, un gasto por concepto de regalías por un monto similar al 10% de los ingresos por ventas de licencias de uso de software efectuadas en el mercado local. (ver Folios N° 173 y 175).

g. Que la empresa fiscalizada considera que no están obligados a tributar sobre dichas rentas al tener un derecho subjetivo, ya que la Dirección General de Tributación Directa, ante consulta de fecha 18 de marzo de 1997, indicó mediante oficio N° 844 de fecha 07 de mayo de 1997, que coincidía con el criterio dado por la consultante, en el sentido de que las comisiones percibidas por la empresa por la labor de coordinación de ventas que se realizan fuera del territorio nacional, no son rentas de fuente costarricense. (ver Folios N° 315 a 323).

h. Esta Oficina considera que la situación planteada en la consulta difiere de la realidad detectada durante el proceso de la actuación fiscalizadora en los períodos fiscales que nos ocupan, esto en virtud de que no se trata de un ingreso por comisiones provenientes del exterior (ingresos extraterritoriales no gravables), sino que en realidad corresponde a ingresos generados producto de la cesión (venta) de derechos de uso, especificados por un contrato denominado licencias de uso de software.

3. CALIFICACIÓN JURÍDICA

Con base en los hechos expuestos y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 3 de su Reglamento, se procede a gravar con el impuesto a las utilidades correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004, los ingresos obtenidos por la empresa en virtud de sus operaciones en el territorio centroamericano, por concepto de la cesión (venta) de derechos de uso, especificados por un contrato denominado licencias de uso de software.

En cuanto al gasto por concepto de regalías pagadas a la casa matriz, esta oficina acepta como deducible la suma de ¢122,577,895 y ¢139,547,945 en los períodos fiscales 2003 y 2004 respectivamente; o sea un monto máximo del 10%, de las ventas brutas por concepto de licencias de uso de software en el territorio centroamericano, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 8 inciso k) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (ver Folios N° 4, 10).

Por otra parte y con relación al principio de territorialidad, el mismo ha sido analizado ampliamente por la Sala de Casación en su sentencia N°11 de las 16 horas del 18 de enero de 1963, por el Tribunal Fiscal Administrativo en su Fallo N°379-2003 de las 11 horas del 22 de setiembre de 2003 y N°105-P-2001 de las nueve horas del 23 de abril del 2001, por la Dirección General de Tributación en sus Oficios N°997 del 10 de julio de 1998, N°1213 del 17 de agosto de 1998, N°703 del 5 de junio del 2000, N° 717 del 17 de agosto del 2001. (ver Folios N° 335 a 392).

Lo anterior genera un aumento en la renta imponible para los períodos fiscales 2003 y 2004 por las sumas de ¢1,103,201,056 y ¢1,255,931,506, respectivamente; esto produce un aumento en el impuesto sobre la Renta de cada uno de los períodos fiscales citados, más en el respectivo aumento por concepto del Impuesto Extraordinario tipificado en la Ley N°8343 de Contigencia Fiscal, por las suma de ¢358,540,346 y ¢420,737,050. (ver folios N°3 y 9, 1 y 7).

VII. De la vigencia de la consulta tributaria para los períodos fiscales 2003 y 2004: Tal y como lo ha considerado la parte actora, definir la vigencia de la consulta tributaria realizada por la compañía en el año 1997, es el primer aspecto que debe de ser dilucidado, pues perderían interés el resto de los motivos de inconformidad, así como las pretensiones subsidiarias. De la comparación fáctica de la consulta y del traslado de cargos realizado respecto a los períodos 2003 y 2004, entiende este Tribunal que hay una identidad en los mismos, pues se infiere que la empresa actora lo que hace fuera del territorio costarricense y concretamente en Centroamérica, es celebrar contratos con subdistribuidores, los cuales, a su vez, hacen las ventas de los productos Oracle en sus respectivos países. Cuando se hace la venta por medio del "partner" o distribuidor, éste lo envía a la accionante, la cual a su vez lo traslada a Oracle Corporation, empresa ubicada en los Estados Unidos de América, quien envía los productos directamente al país en donde se hizo el pedido. El pago se hace a la compañía costarricense, a quien le corresponde un pago por concepto de regalías de un 43%. La diferencia detectada entre la consulta hecha por Oracle de Centroamérica S.A. y el traslado de cargos hecho por la Administración, consiste en que mientras que en la primera se hacía referencia a que el pago se recibía por la labor de coordinación en la venta de los productos, en el traslado se indica que se hace por ingresos generados producto de la cesión o venta de derechos de uso, especificados por un contrato denominado licencias de uso de software. Independientemente del nombre que reciba el ingreso, los hechos descritos

son los mismos. Por ello la recalificación que hace la administración, no resulta fundada, pues no hay una motivación basada en hechos que vengan a desvirtuar el criterio que había vertido en el año de 1997 para acoger en su momento, la gestión hecha por la actora, sino que se trata de una cuestión casi que semántica, la que utiliza para hacer la determinación discutida en el presente proceso, por lo que no puede la Administración Tributaria argüir que los hechos en que se basa la fiscalización son diferentes de aquellos que motivaron su criterio en la consulta. Por ello, al tenor de lo que establece la versión anterior del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto a que la consulta debe de basarse en una situación de hecho concreta y actual, al momento de la determinación, los hechos en que se basa la determinación, no habían variado respecto de los de la consulta, con excepción de lo indicado en cuanto a la forma de pago, aspecto que no es de importancia para que la Administración Tributaria hiciera la determinación. Un aspecto que debe ser considerado es que el cambio de criterio respecto de la consulta realizada, se hace con posterioridad al inicio de la fiscalización. Si bien la discusión sobre el cambio se encuentra zanjada, por cuanto la misma fue conocida y resuelta con carácter de cosa juzgada mediante la resolución de la Sección Tercera de este Tribunal N° 272-08 de las dieciseis horas del cinco de mayo de dos mil ocho, habría que determinar sus efectos y la permanencia de los mismos, al tiempo en que se hizo la determinación. Para efectos aclaratorios, dicha resolución no se pronunció respecto de los efectos del cambio de criterio respecto de la determinación de marras. A este respecto, la sentencia indica:

"VIII)= DE LA PRETENSIÓN SUBSIDIARIA: Ahora bien, respecto de la pretensión subsidiaria, ciertamente el cambio de criterio lo hace la Administración Tributaria en función del artículo 129 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que literalmente dispone:

"La Administración podrá cambiar su criterio en cualquier momento en relación con lo consultado, para lo cual deberá notificar al consultante dicho cambio. Contra el oficio que cambie el criterio cabrá recurso de revocatoria y apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

El cambio de criterio surtirá efectos únicamente respecto de los hechos generados de la obligación tributaria cuyos plazos para declarar o pagar no estén vencidos y sólo una vez que adquiera firmeza en sede administrativa. No obstante, tratándose de sujetos obligados a retener, percibir o cobrar tributos, el cambio de criterio no afectará los hechos generadores ya ocurridos"

Denegada la pretensión principal, y en virtud de lo transcrito, son claros los efectos de un cambio de criterio de la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 129 del Reglamento mencionado, en el tiempo y el espacio, por lo que no es sino

cuando tales efectos se endilgen al sujeto pasivo a través del procedimiento correspondiente, que podrían cuestionarse y no antes ; o dicho de otro modo, las resoluciones determinativas no formaron parte de ninguna de las pretensiones de esta acción; imponiéndose de rigor que la defensa de falta de derecho sea de recibo respecto de la pretensión subsidiaria y así debe declararse. -" (El destacado no es del original).

A este respecto, la demandante alega que tiene un derecho subjetivo con respecto al criterio plasmado en la consulta, en cuanto a que los ingresos provenientes de las comisiones o ventas de los derechos de uso no son rentas de origen costarricense. Tal y como lo indica la sentencia recién citada, es el artículo 129 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, el que regula este aspecto, cuando dispone la mutabilidad del criterio y el procedimiento a seguir, que es una notificación al contribuyente. En cuanto a los efectos del cambio, el texto dispone que "**surtirá efectos únicamente respecto de los hechos generados de la obligación tributaria cuyos plazos para declarar o pagar no estén vencidos y sólo una vez que adquiera firmeza en sede administrativa**". (El destacado no es del original). Queda claro entonces, de acuerdo con la relación de hechos probados, que al provenir la fiscalización y posterior determinación de tributos autoliquidables relativos al impuesto sobre la renta de los períodos 2003 y 2004, al momento en que adquiere firmeza en sede administrativa el cambio de criterio, sea por la resolución número 520-2007.P de las 11:30 horas del 11 de diciembre de 2007 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, se encontraban vencidos los plazos para declarar y pagar, por lo que los efectos de la consulta los cubrían. Hay, en consecuencia, un vicio de nulidad absoluta en el motivo del acto por lo que las resoluciones determinativas, así como las que conocieron los recursos respectivos y los rechazaron son nulas. Lo anterior ya que eran conductas parte de un presupuesto fáctico inexistente, que se colige de una percepción que este Tribunal considera inadecuada, en el contexto particular del presente caso y que contraviene lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). Así las cosas, se declara la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones: DT10R-118-07 de las 10 horas del 11 de octubre de 2007, confirmada por la resolución número AU-10R-109-08 de las 8 horas del 1 de julio de 2008, de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, así como por la resolución número TFA-117-2009-P de las 10:30 horas del 16 de abril de 2009 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se determinó una diferencia en los ingresos gravables en los períodos fiscales 2003 y 2004 por la suma de un mil ciento tres millones doscientos un mil cincuenta y seis colones (¢1,103,201,056) y un mil doscientos cincuenta y cinco millones novecientos treinta y un mil quinientos seis colones, respectivamente y una diferencia en el impuesto sobre la renta de los mismos períodos fiscales por la suma de trescientos cincuenta y ocho millones quinientos cuarenta mil trescientos cuarenta y

seis colones y cuatrocientos veinte millones setecientos treinta y siete mil cincuenta colones respectivamente. Respecto al argumento de extraterritorialidad de los ingresos, se hace innecesario su pronunciamiento en virtud de lo expuesto.

IX. De los daños y perjuicios solicitados: A título de daños, la actora está solicitando que se reconozca y se ordene la devolución a su favor de las sumas pagadas como producto de las determinaciones efectuadas en los períodos fiscales 2003 y 2004, las cuales se detallan de la siguiente forma: por período 2003, la suma de setecientos cuatro millones mil quinientos veintiocho colones desglosados de la siguiente forma: trescientos cincuenta y ocho millones cuatrocientos cuarenta mil trescientos cuarenta y tres colones por concepto de impuesto a pagar y trescientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos sesenta y un mil ciento ochenta y cinco colones. Para el período 2004, la suma de setecientos veintisiete millones novecientos tres mil uno colones desglosados de la siguiente forma: cuatrocientos veinte millones setecientos treinta y siete mil cincuenta y cinco colones por concepto de impuesto a pagar y trescientos siete millones ciento sesenta y cinco mil novecientos cuarenta y seis colones por concepto de intereses para el período fiscal 2004. Lo anterior consta en los recibos oficiales de pago 1105004419836 y 1105004419802, respectivamente, cancelados ambos el día diecinueve de mayo de dos mil nueve, según consta a los folios 122 y 123 del expediente judicial. Al haberse establecido las obligaciones tributarias en las resoluciones cuyo nulidad se está declarando en la presente resolución, procede la devolución de las sumas indicadas, como consecuencia de lo establecido por el ordinal 171 de la LGAP en relación con el artículo 131 del mismo cuerpo legal. A título de perjuicio, se está solicitando los intereses generados sobre las anteriores sumas, desde la fecha de su pago, sea el día diecinueve de mayo de dos mil nueve, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos establecidos en el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pretensión a la que accede este Tribunal. En consecuencia se ordena devolver las sumas ya mencionadas, más sus respectivos intereses, desde la fecha de la cancelación del pago efectivo de la determinación, sea el día diecinueve de mayo de dos mil nueve, hasta su pago efectivo o cancelación. De acuerdo con la mencionada norma, los intereses sobre las sumas que se ordena devolver, se calcularán con fundamento en la tasa de interés resultante de obtener el promedio simple de las tasas activas de los bancos comerciales del Estado para créditos al sector comercial, la cual no podrá exceder en ningún caso en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Para los efectos del ordinal 123 del Código Procesal Contencioso Administrativo, el otorgamiento del rédito legal supone, de manera implícita, la actualización de la obligación dineraria.”

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.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

ⁱⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 289 de las ocho horas del doce de diciembre de dos mil doce. Expediente: 12-000977-1027-CA.

ⁱⁱⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 14 de las quince horas con treinta minutos del veinticinco de febrero de dos mil nueve. Expediente: 06-000207-0161-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 53 de las once horas con diez minutos del nueve de febrero de dos mil cinco. Expediente: 02-000774-0161-CA.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 324 de las diez horas con cuarenta minutos del catorce de julio de dos mil cuatro. Expediente: 01-000191-0161-CA.

^{vi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 102 de las dieciséis horas con veinte minutos del cuatro de junio de dos mil doce. Expediente: 11-003825-1027-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN NOVENA. Sentencia 95 de las catorce horas con quince minutos del treinta de septiembre de dos mil diez. Expediente: 05-000265-0161-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 5 de las once horas con quince minutos del veintisiete de enero de dos mil diez. Expediente: 05-000405-0161-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 225 de las diez horas del veintitrés de junio de dos mil nueve. Expediente: 05-000204-0161-CA.

^x SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 456 de las diez horas con diez minutos del treinta de junio de dos mil cinco. Expediente: 99-000785-0161-CA.

^{xi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 111 de las dieciséis horas del veintinueve de agosto de dos mil trece. Expediente: 10-000838-1027-CA.