



## Recursos de Revocatoria y Apelación en el Código Tributario

<b>Rama del Derecho: Derecho tributario.</b>	<b>Descriptor: Proced. adm. tributario.</b>
<b>Palabras Clave: Recurso de Revocatoria, Recurso de Apelación, Materia tributaria, Plazos en materia Tributaria, Impuesto sobre la renta, Proceso especial tributario.</b>	
<b>Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.</b>	<b>Fecha de elaboración: 04/12/2013.</b>

El presente documento trata los recursos de revocatoria y apelación en materia tributaria, contiene jurisprudencia sobre los artículos del Código Tributario que refieren a dichos recursos, explicando su procedencia, plazo, el derecho de petición y pronta resolución, el proceso especial tributario, la aclaración y adición en sede administrativa, entre otros.

### Contenido

NORMATIVA .....	2
Artículo 145.- Recurso de revocatoria.....	2
Artículo 146.- Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.....	2
Artículo 156.- Recurso de apelación .....	3
JURISPRUDENCIA .....	3
1. Recurso de apelación en materia contencioso administrativa: Extemporáneo por vencimiento del plazo, se presentó ante tribunal distinto .....	3
2. Impuesto sobre la renta: Atraso o falta de cancelación de los pagos parciales a cuenta no genera intereses.....	4
3. Plazos en materia tributaria: Distinción y efectos con respecto a los ordenatorios y los perentorios.....	8
4. Derecho de petición y pronta resolución: Inexistencia de violación del derecho alegado por cuanto la Administración aún tiene plazo para resolver el recurso administrativo por tratarse de un reclamo y no de una petición pura y simple .....	10
5. Proceso especial tributario: Plazo para reclamar la nulidad absoluta del acto administrativo consentido .....	11
6. Proceso especial tributario: Plazo para reclamar la nulidad absoluta del acto administrativo consentido .....	13
7. Adición y aclaración en sede administrativa: Resoluciones administrativas .....	14
8. Proceso especial tributario: Consulta tributaria constituye un acto con efecto propio susceptible de impugnación .....	15
9. Proceso de lesividad: Presupuestos de procedencia en materia tributaria y cómputo del plazo de caducidad .....	18

## NORMATIVA

[Código Tributario]<sup>i</sup>

### **Artículo 145.- Recurso de revocatoria**

Contra el acto administrativo de liquidación de oficio, emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado, cabrá el recurso de revocatoria, bajo las siguientes condiciones:

- a) Este recurso será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes, que lo haya dictado, el cual será competente para resolverlo.
- b) De interponerse el recurso de revocatoria, deberá presentarse antes del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, a que se refiere el artículo 146 de este Código. En caso de que dentro del plazo establecido para recurrir se hayan interpuesto el recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo. La declaratoria de inadmisión del recurso de apelación, por aplicación de esta disposición, se entenderá sin perjuicio del derecho que le asiste al interesado de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución que resuelva el de revocatoria, si así lo decide.
- c) La revocatoria somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, planteadas en el recurso.
- d) La resolución que lo resuelva ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.

El recurso de revocatoria interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse, inicialmente, desde la fecha en que se haya practicado la notificación expresa de la resolución que corresponda.

*(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 140 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")*

### **Artículo 146.- Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo**

Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra el acto administrativo de liquidación de oficio, cuando no se haya interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en las condiciones establecidas en el artículo 156 del presente Código.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 145 de este Código, la resolución que resuelva el recurso de revocatoria ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.

*(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 141 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")*

### **Artículo 156.- Recurso de apelación**

Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29, 40, 43, 102, 146, y en el párrafo final del artículo 168 de este Código, los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que fueron notificados.

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

*(Así reformado por el artículo 11 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 corrigió su numeración, traspasándolo del antiguo 147 al 156)*

*(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. Recurso de apelación en materia contencioso administrativa: Extemporáneo por vencimiento del plazo, se presentó ante tribunal distinto**

#### **Recurso de revocatoria en sede administrativa: Improcedente por vencimiento del plazo, se presentó ante otro tribunal**

[Tribunal de Apelación Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda]<sup>ii</sup>

Voto de mayoría:

“Que ciertamente cuando el Tribunal adoptó la resolución impugnada #129-2010, no constaba la transmisión vía fax realizada el 12 de marzo anterior del escrito contentivo del recurso de revocatoria con apelación en subsidio planteado contra la resolución #895-2010. Pero la acreditación de esta circunstancia, en esta instancia, no modifica lo resuelto, conforme se explica acto continuo. En primer término ese escrito se dirigió y presentó ante el mal llamado Tribunal procesal (ver sello de folio 314); segundo, en

dicho escrito se interpone recurso de revocatoria, cuyo conocimiento y decisión compete al juez que dictó la resolución respectiva, sea que se dicten en forma oral o escrita (artículos 89 y 132.3 del Código Procesal Contencioso Administrativo –CPCA, en relación con los numerales 553 a 558 del Código Procesal Civil -CPC). De manera que la remisión del fax podría tener importancia para el cómputo del plazo del recurso de revocatoria. En tercer lugar, el recurso de apelación, cuando proceda, debe presentarse en forma directa ante el Tribunal de alzada (artículo 133.1 CPCA). Como la parte no se ajustó a esta norma, rige la regla del artículo 953 del CPC, en el sentido que los escritos surten efectos procesales si se presentan dentro del plazo legal correspondiente ante el órgano que conoce la causa; de tal suerte que si se presentan ante un tribunal distinto, no surten efectos, salvo que lleguen al que corresponde dentro del plazo respectivo. En el caso, entre el dictado de la resolución recurrida el 9 de marzo y la recepción de los antecedentes el 24 de marzo (folio 322), transcurrió sobradamente el plazo para apelar, por lo que no era posible atender la gestión planteada, lo que conduce a rechazar la revocatoria.”

## **2. Impuesto sobre la renta: Atraso o falta de cancelación de los pagos parciales a cuenta no genera intereses**

[Sala Primera de la Corte]<sup>iii</sup>

Voto de mayoría

“**IV.-** Recientemente esta Sala, en la sentencia 877 de las 12 horas 20 minutos del 25 de agosto de 2009, al resolver una cuestión similar a la analizada en esta lite, se refirió al meollo de lo alegado por el casacionista: si el atraso o falta de cancelación de los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta, genera o no el deber del contribuyente de reconocer intereses a favor de la Administración Tributaria. Concluyó que se trata de una obligación accesoria, que sirve de abono a la principal, la cual se individualiza al término de cada período fiscal, razón por la que no puede generar intereses. Además, indicó que no existe norma expresa que imponga el reconocimiento de réditos por el pago extemporáneo de los pagos parciales del indicado impuesto. Por la trascendencia que reviste para el sub júdice, es menester transcribir, en lo conducente, lo considerado en dicho fallo. *“IV. ... El análisis se inicia citando el numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque en esa norma se fija el pago parcial a cuenta, siguiendo determinadas reglas. “Artículo 22.- Pagos parciales del impuesto. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período 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 períodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos 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 período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período 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 período fiscal del que se trate.” (el subrayado no es del original). Del numeral anterior, se extrae que los contribuyentes referidos en el precepto 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a cancelar pagos parciales a cuenta en cada período fiscal, calculados de conformidad con las reglas que ahí se establecen; entre otras, sea con base en el impuesto del período inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. Asimismo, se fija, una vez determinado el monto del pago parcial a cuenta, el 75% del total deberá dividirse en tres cuotas iguales, estableciéndose una fecha determinada para el pago de cada una de ellas. Así, estos pagos parciales, deberán cancelarse a más tardar, el último día hábil de marzo, junio y setiembre de cada año. El tributo concreto de ese año, aún no ha nacido a la vida jurídica, constituyéndose como un pago adelantado. Con lo cual, no existe una suma cierta y determinada, que deba ser satisfecha, sino que se calcula sobre un monto probable. Siendo entonces, un instrumento u obligación accesorio, que sirve de abono a la obligación material principal, que se individualiza al final de cada período fiscal. Sea que para las fechas en que se hacen esos pagos, el hecho generador del impuesto sobre la renta no se ha configurado porque de conformidad con el numeral 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, “el período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de octubre de cada año.” ... Estima este órgano colegiado, ello es así, su naturaleza de servir como abonos parciales a un tributo que aún no existe porque el hecho generador no se ha realizado, no tiene su autonomía propia, en cuanto la deuda tributaria aún no está cuantificada. Esos pagos parciales se realizan, entre otros, con base en el importe del año anterior, o el promedio de los tres anteriores, el que fuere mayor, pero aún no ha surgido el impuesto al cual se deben imputar dichos abonos. De ahí que, si el contribuyente incumple esa obligación tributaria, no por ello, obtiene la sanción que al efecto pretende la representación estatal. Lo anterior, por cuanto, como se verá más adelante, las disposiciones relativas a la imputación de intereses se refieren al impuesto y no a los pagos parciales.

V. Con relación a los pagos parciales a cuenta, la Sala, mediante pronunciamiento no. 456 de las 10 horas 10 minutos del 30 de junio de 2005, que se cita en el fallo recurrido, estimó: “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 septiembre, 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. ” Conforme a lo expuesto, y según ya lo ha externado este órgano decisor, el pago parcial a cuenta constituye un pago “adelantado” de una obligación futura, lo cual deriva necesariamente en que ese abono satisface una obligación material, pero accesoría, no cancela la obligación material principal, y por tanto, no está sujeta al pago de intereses por mora. En mérito de lo expuesto, coincide este órgano colegiado con el pronunciamiento combatido, sobre la división realizada de la obligación material en accesoría y principal, constituyendo el pago adelantado un abono de la obligación tributaria. ...

**VIII.** El cardinal 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece el plazo para el pago de la obligación tributaria cuando ya se ha concretado en un hecho exigible, no así sobre aquella no nacida, futura e incierta aunque probable. Así, textualmente prevé: “Plazo para pago. Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, debe pagarse el tributo que se determine de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo, debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria. Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación. No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas. En aquellos casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones, se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos. Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley General de Administración Pública.” De conformidad con lo expuesto, el tributo debe pagarse en el plazo que establece la ley respectiva o de acuerdo con resoluciones dictadas por la Administración Tributaria. La Ley estipula dos plazos para pago, el primero, se origina en la Ley y, el segundo, en una resolución. En el primer supuesto, del numeral transcrito, señala como punto de partida las declaraciones juradas, cualquier otra forma de liquidación y como tercera hipótesis, establece la “liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones”. Por su parte, los intereses, según la disposición 57 del Código de cita, se originan porque el pago del tributo adeudado se hace fuera del lapso, es decir, porque se incurrió en mora. Así, este último precepto se transcribe de manera textual, y a la letra prevé: “Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la

cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica.” Resulta clara la normativa transcrita al indicar que, cuando se incumple una obligación tributaria, y no se cancela dentro del plazo concedido al efecto, se le imputan al contribuyente los intereses correspondientes, por haberse extralimitado del lapso dentro del cual debía pagar la suma debida al Fisco. En este caso concreto, no ha incurrido la sentencia impugnada, en el yerro apuntado, en el sentido de que violenta el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, toda vez que la imputación de intereses está referida a la obligación tributaria principal, que es en este caso la que se origina al configurarse el hecho previsto en la norma consagrada en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y no a partir de los pagos parciales a cuenta, que por su propia naturaleza son una entrega adelantada para imputar (liquidar en los términos del artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), con la respectiva declaración al final del período fiscal, de suerte que para ese momento no existe una deuda tributaria que obligue a su pago y cuya moratoria genere el derecho al cobro de intereses. No hay norma expresa que imponga intereses al pago extemporáneo de estas cuotas fraccionadas de las que se ha venido analizando en esta sentencia, y cuya naturaleza, se reitera, es instrumental al pago de una obligación tributaria principal, que para cuando aquellos se realizan, no ha nacido a la vida jurídica. Se encuentra así un vacío legislativo al respecto. ... Con base en lo anterior, estima esta Sala, lleva razón el pronunciamiento combatido cuando desaplica el numeral 93 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Ello, por cuanto como ha quedado dicho, al tener el pago del tributo y los pagos parciales a cuenta una naturaleza distinta; en el primer caso es la obligación principal y en el segundo es accesoria; viene a constituirse en indispensable una norma expresa de rango legal que así lo disponga, lo que, tal y como se ha dicho, el ordenamiento jurídico costarricense carece. En virtud de la jerarquía de las fuentes, del precepto 11 Constitucional, cardinales 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disposiciones 6 y 11 de la Ley General de la Administración Pública, así como del canon 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se extrae la norma reglamentaria no puede venir a llenar un vacío legal, o sea, respecto del caso concreto, no se puede imponer el pago de intereses al pago extemporáneo de los pagos parciales a cuenta, si en la ley se prevé esa sanción sólo respecto de la obligación tributaria principal, sea la obligación material principal. ... En consecuencia, tal y como lo externó el Tribunal, y coincide este órgano decisor, se estima que de conformidad con la normativa citada, el pago parcial a cuenta, cuando se realiza de manera extemporánea no genera intereses a favor del ente acreedor, porque es un pago cuyo monto no está determinado, pues la obligación tributaria surge al final del período fiscal de cada año, pero no antes. Por ello, interpretar que los pagos parciales a cuenta generan intereses cuando no se cancelan dentro del plazo establecido al efecto, tal y como lo hace la representación estatal, rebasa los límites fijados por el bloque de legalidad que rige la materia, con plena vigencia y aplicabilidad al caso de estudio, pues la norma reglamentaria no puede regular materia que constituye reserva de ley. ...” ( Lo subrayado discontinuo no es del original). Además, es necesario resaltar, como se indica en dicha sentencia, que el ordinal 40 del Código Tributario se refiere a liquidaciones (no pagos) en lo atinente a retenciones o pagos parciales.”

### 3. Plazos en materia tributaria: Distinción y efectos con respecto a los ordenatorios y los perentorios

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]<sup>iv</sup>

Voto de mayoría

**“XV.- SOBRE LA ALEGADA PÉRDIDA DE LA COMPETENCIA PARA RESOLVER POR EXCEDER LOS PLAZOS LEGALES ESTABLECIDOS.** Según la parte *demandante*, entre la contestación al traslado de cargos y la fecha en la que se emitió la resolución DT-01-R-1291-3 transcurrieron 17 meses, quebrantando el plazo de resolución establecido en el artículo 146 párrafo segundo del Código Tributario y, por ende, el principio de competencia en razón del tiempo. Luego pasaron más de tres meses entre la fecha de interposición del recurso de revocatoria con apelación en subsidio y la de emisión de la resolución AU-01-R-0551-5, lo cual también representa una infracción del citado artículo 146. Además, en ninguno de los dos casos se ordenó suspender el cómputo de intereses, conforme al numeral 40 *ibidem*. A esto *replica el Estado* que la actuación administrativa realizada fuera de tiempo en un procedimiento administrativo carece de trascendencia anulatoria, salvo en el supuesto de que el término o plazo establecido sea además de esencial, perentorio, que no es del caso aquí. Esto significa que la Administración no se encuentra obligada a resolver en los plazos anteriormente indicados y no hacerlo solamente conllevará la responsabilidad del funcionario por las eventuales implicaciones del atraso sobre el cobro de intereses. En todo caso, la suspensión del cómputo de estos últimos no requiere de una declaratoria especial en tal sentido. **El alegato de la demandante no es de recibo y se rechaza.** Ciertamente, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios estipula (los subrayados son añadidos):

**“Artículo 146.- Resolución de la Administración Tributaria.** Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el artículo anterior, el director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias en quienes él delegue, total o parcialmente, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.

La resolución determinativa deberá dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo . Cuando no se interponga impugnación, la resolución deberán dictarla el director general de la Administración Tributaria o los funcionarios en quienes él delegue, total o parcialmente, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo indicado.

Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo será ordenatorio .”

**“Artículo 163.- Actuación del Tribunal Fiscal Administrativo. (...)**

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

También es correcto (doctrina de los numerales 60 y 63 de la LGAP) que el tiempo constituye uno de los límites que afectan a la competencia administrativa –junto con el territorio, la materia, el grado y la naturaleza de la función– de modo tal que su existencia o ejercicio pueden estar sujetos tanto a condiciones (suspensivas o resolutorias) como a términos (iniciales o finales), que, a su vez, pueden ser absolutos o relativos. No obstante, el transcurso del plazo señalado para ejercerla solo extingue la competencia cuando exista una regla expresa en ese sentido, lo cual fundamenta la distinción entre los plazos *ordenatorios* y los *perentorios*. Con relación a este tema e interpretando la primera de las normas recién citadas (con un razonamiento que es, en realidad, aplicable a ambas), ha dicho la Sección VIII de este Tribunal:

“Para este Colegio resulta manifiesto que el plazo estipulado en el artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es de carácter (sic)ordenatorio , en primer lugar, porque la misma norma en forma expresa así lo sanciona, cuando en su párrafo final dispone que: ‘Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo será ordenatorio.’ Debe abonarse que incluso en ausencia de expresa disposición, y antes de la incorporación de esta disposición al ordenamiento jurídico, introducida por Artículo 27 inciso n) de la Ley No. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria del 4 de Julio del 2001, este Tribunal ha sostenido de manera consistente tal carácter (sic) ordenatorio , estableciendo que salvo mandato contrario de la propia ley indicativo en sentido expreso de un término perentorio, los plazos en el derecho administrativo fundamentalmente los establecidos para el ejercicio de las atribuciones públicas son de tipo ordenador y que conforme al Artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debería aplicarse también lo dispuesto por el numeral 329.3 de la Ley General de la Administración Pública en cuanto prescribe que: ‘El acto final recaído fuera del plazo será válido para todo efecto legal, salvo disposición en contrario de la ley’. La situación dicha permite concluir, que si bien el cumplimiento del plazo es obligatorio (Artículo 329.1 Ley General de la Administración Pública), no se puede afirmar que su incumplimiento devenga en nulidad.” (Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VIII, N° 1-2009 de las 13:00 horas del 16 de enero del 2009.)

En efecto, se ha dicho que la infracción de plazos de carácter ordenatorio no da lugar a un vicio de nulidad sino únicamente de irregularidad, en tanto infracción insustancial del ordenamiento jurídico. No se trata –como sostiene la Procuraduría – de que la Administración no se encuentre obligada a resolver en los plazos indicados, cuando éstos fueren ordenatorios. Claro que lo está; la diferencia radica más bien en los efectos asignados por el ordenamiento jurídico a la demora. En nuestro caso, el artículo 40 del Código Tributario dispone que durante el plazo de la injustificada tardanza no corre el cómputo de intereses. Además, se incurre en falta de servicio que da pie a la responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente (artículos 158.5 y 329.2 de la Ley General de la Administración Pública). Pero no se dispone la nulidad del acto extemporáneo. En consecuencia y con base en los elementos de juicio anteriores, está claro que el hecho de que las resoluciones cuestionadas hayan sido dictadas fuera de plazo no las invalida, por lo que se rechaza la nulidad solicitada.”

#### **4. Derecho de petición y pronta resolución: Inexistencia de violación del derecho alegado por cuanto la Administración aún tiene plazo para resolver el recurso administrativo por tratarse de un reclamo y no de una petición pura y simple**

[Sala Constitucional]<sup>v</sup>

Voto de mayoría

La Administración, a la luz del artículo 41 constitucional, tiene la obligación de garantizarle a la ciudadanía el cumplimiento de la justicia pronta y cumplida, sin denegación, lo que implica, en el ámbito de la justicia administrativa, su obligación de decidir con diligencia y celeridad los reclamos planteados por los administrados, de tal manera que su resolución sea congruente con los extremos alegados, así como de comunicarles a los interesados lo dispuesto, todo ello dentro de un plazo razonable. En este sentido, el carácter "razonable" de la duración de la actividad administrativa se determina casuísticamente con base en diversos elementos, tales como la complejidad técnica del asunto administrativo, la amplitud de la prueba por evacuar o el grado de afectación a la persona o al ambiente del acto impugnado, de lo cual se infiere que no existe un derecho estricto a la constitucionalización de los plazos, sino más bien un derecho a que se aplique el control de constitucionalidad sobre aquellas actuaciones de la Administración, en las cuales no existan motivos suficientes para justificar el tiempo demorado en la solución de algún tipo de gestión administrativa. En este asunto y según la relación de hechos esbozada, ha quedado demostrado que el 13 de junio del 2005 el recurrente presentó ante la Administración Tributaria de San José, impugnación de traslados de cargos números 2752000005754, 2752000005763 y 2752000005772, solicitando se declare la nulidad relativa por la existencia de errores materiales y la rectificación en los montos de los traslados. Igualmente, el 11 de julio del 2005 presentó objeción al traslado de cargos por infracción por falta de ingresos por omisión o inexactitud número 1931000082654, solicitando corrección de error material y del monto de la sanción. Al respecto, el recurrido alega que no se ha vulnerado el artículo 27 de la Carta Magna, toda vez que en ese caso no se está ante una petición del contribuyente, sino ante un reclamo o impugnación a traslados de cargos efectuados por la Administración Tributaria. Agrega que en cuanto al artículo 41 Constitucional, si bien es cierto a la fecha no se ha dictado la resolución de los casos, con ello no se le causa ningún daño ni perjuicio al recurrente, pues el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que "...En aquellos casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones, se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos ...". Sin embargo, ese argumento no es aceptable toda vez que independientemente de los efectos que legalmente tenga la falta de resolución acerca de lo demandado por el recurrente, es lo cierto que el tiempo transcurrido, de más de un año, es excesivo y desproporcionado, siendo en consecuencia tutelable, pues tal omisión ha violentado el derecho a la justicia administrativa en perjuicio de la amparada. Por ello, este amparo resulta del todo procedente.

## 5. Proceso especial tributario: Plazo para reclamar la nulidad absoluta del acto administrativo consentido

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]<sup>vi</sup>

Voto de mayoría

**III.-** El instituto del acto consentido se produce, cuando no se impugnan, en tiempo y forma, actos administrativos. La sanción que impone la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa cuando esta circunstancia se presenta, es la inadmisibilidad de la demanda, según se obtiene, de la relación de los ordinales 21.1 inciso a) y 60. Del capítulo de extremos probados se tiene, que los traslados de cargos fueron notificados en la sede de la empresa, el diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, sin que se formulara recurso alguno en su contra. Esto ocasionó, que la Dirección General de la Tributación, emitiera el pronunciamiento número DT-03-RV-0506-0 de treinta y uno de marzo del año dos mil, mediante el cual determinó el quantum de la obligación tributaria, proveído que se notificó, aunque no se entregó materialmente, en virtud de que la dirección indicada había desaparecido, según se hizo constar en el acta levantada al efecto el tres de abril. En tal resolución se indicaron, los remedios procesales que le brindaba el Ordenamiento para impugnar lo dispuesto, sin que así lo hiciera, razón por la cual, posteriormente, ya firme lo resuelto, se comunicó en La Gaceta número 27 del 7 de febrero de 2001, el monto de los tributos adeudados. Contra este aviso, la parte si procedió a hacer los reclamos correspondientes.-

**IV.-** De conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es obligación de todo contribuyente comunicar el domicilio fiscal, situación que sucedió al principio, desde que los traslados de cargos fueron notificados en el domicilio fiscal: “Costado Este de la parada de Buses de Turrialba, Cartago”, cédula que fue recibida por Sylvia Royo Madriz, cédula número 3-168-664. Cuando se dictó la resolución de la Dirección General de la Tributación, el domicilio ya había desaparecido, según se obtiene del acta levantada al efecto y suscrita por los licenciados Carlos Gómez McCarthy y Harold Quesada Hernández. En circunstancias como la apuntada, según disposición del artículo 30 ibídem, la dirección indicada inicialmente “*se considera legal en tanto no fuere comunicado su cambio*”. En razón de lo anterior, tal diligencia se debe tener por bien realizada a partir del cuatro de abril de dos mil, que corresponde al día siguiente del levantamiento del acta, por disposición del artículo 12 de la Ley de Notificaciones, Citaciones y otras Comunicaciones Judiciales, en aplicación supletoria permitida por el numeral 7 del Código Tributario. En virtud de ello, debió apelar para ante el Tribunal Fiscal Administrativo dentro de los quince días siguientes, de conformidad con lo que mandan los ordinales 146 y 156 de ese cuerpo normativo. Al no haberlo hecho de ese modo, consintió con la determinación de que fue objeto, sin que pudiera posteriormente a la publicación realizada en La Gaceta, reabrir los plazos previstos en la ley, comunicación que no hizo más que dar publicidad a un acto reproductor de uno anterior definitivo y firme, ante la no interposición de recursos. En estas circunstancias, la mayoría del Tribunal estima, que la acción deviene en inadmisibile y así procede declararla.-

V.- La invocación que hace el petente del artículo 21 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es desafortunada. En esta ley, se crearon una serie de procesos especiales con abstracción de normas que se aplican al procedimiento ordinario común, desde que haría nugatorio el carácter sumario de ellos, máxime que de aceptarse, ningún efecto práctico tendría, ya que ese numeral se refiere a casos de anulación e inaplicabilidad futura, lo que carece de sustento en tratándose de materia tributaria e impositiva. Tanto es así, que aún y cuando la Ley General de la Administración Pública, en su artículo 175, amplía el plazo de impugnación a cuatro años, cuando se alegue nulidad absoluta de los actos administrativos, tal disposición no es aplicable a esta clase de asuntos. Entre otras pronunciamientos, la Sala Primera de la Corte, en su sentencia número 893-F-2000 de 15 horas 30 minutos del 29 de noviembre de 2000, dispuso: “ (...) IV.- *El punto medular sobre el cual debe pronunciarse esta Sala para resolver el recurso consiste en determinar si el Tribunal violó el artículo 83.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa al fijar en 30 días el plazo de interposición de la acción, o si el plazo es el de 4 años señalado por el artículo 175 de la Ley General de la Administración Pública para las nulidades absolutas. Esta Sala en relación al punto en discusión ha dicho: “V.- Debe definirse ahora el plazo para interponer la acción. Específicamente si por haber pedido los actores la nulidad absoluta de los actos administrativos encargados de fijar las rentas o cánones para los arrendamiento del Mercado Municipal de Cartago, ello puede alegarse dentro del plazo de prescripción de 4 años establecido por el artículo 175 de la Ley General de la Administración Pública, o si el plazo de caducidad para la impugnación de aquellos actos es de 30 días conforme al artículo 83.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Aún cuando la calificación de tributaria de la acción ya determinaría la aplicación prevalente de la normativa de la Ley Reguladora y no de la Ley General, la naturaleza jurídica de estas leyes y normas también permiten establecer criterios de prevalencia. En efecto, el numeral 175 es una norma general mientras que el 83.4 de la Ley Reguladora es una norma específica para la materia tributaria, en consecuencia no podría alegarse la preferente aplicación del numeral 175 si frente a ella existe una norma concreta para un caso específico. En consecuencia, no es de recibo la tesis del recurrente de la modificación del plazo – para aplicar 4 años y no 30 días – cuando se pretende la nulidad absoluta del acto en materia tributaria, pues en esta materia siempre se pretende la nulidad del acto, sea esta absoluta o relativa, y ello no implica una variación de tratamiento, siempre será conocido en la jurisdicción especializada tributaria” (No. 46. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las 15:15 hrs. del 21 de julio de 1993) (...).-”*

## **6. Proceso especial tributario: Plazo para reclamar la nulidad absoluta del acto administrativo consentido**

[Sala Primera de la Corte]<sup>vii</sup>

Voto de mayoría

"III.- El primero de los cargos atañe a la aplicación, en sede administrativa, del artículo 175 de la LGAP a efectos de determinar el plazo correspondiente para interponer los recursos contra un acto viciado de nulidad absoluta. Para una mejor comprensión de cuanto luego se dirá, conviene referir lo acontecido. Contestada en tiempo la demanda, el representante del Estado opone la defensa previa de acto consentido por haber interpuesto la actora, extemporáneamente, en sede administrativa, los recursos contra la resolución N° DT-10-R-011-9 (folios 131 al 134). Dentro de la audiencia conferida al efecto, la Caja manifiesta que "carece de fundamento legal por cuanto los actos recurridos por mi representada fueron dictados por un funcionario que carecía de competencia legal para ello, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 175 y concordantes de la Ley General de la Administración Pública mi representada cuenta con cuatro años para alegar la nulidad de los actos dictados irregular e ilegalmente" (folios 141 al 143). El Tribunal, en el fallo ahora impugnado, acoge la defensa al considerar que "...la actora no presentó sus recursos en vía administrativa en tiempo, pues su gestión fue recibida el 18 de enero del 2000 cuando el plazo expiró el día 14 anterior, lo que configura la situación que la Ley califica como de acto consentido (artículo 21.1.a LRJCA)", y por esa razón, declaró la inadmisibilidad de la acción.

IV.- Si bien el Tribunal, para fundamentar su decisión, citó precedentes de esta Sala referidos a la inaplicación del plazo previsto en el numeral 175 de la LGAP, para presentar la demanda en procesos especiales tributarios, es lo cierto que de ellos se infiere el reiterado criterio jurisprudencial tocante al principio de prevalencia de la norma especial sobre la general. Tómese en cuenta que la propia LGAP excluyó de su aplicación todo lo relativo a la materia tributaria o impositiva, conforme lo dispone su numeral 367, inciso 2, aparte d. Por otra parte, la LRJCA hace lo propio al regular como proceso especial, en el Título IV, Capítulo IV, (artículo 83 y siguientes), lo concerniente a la impugnación de actos o disposiciones sobre fijación o liquidación de tributos y demás rentas o créditos públicos determinados en vía administrativa, lo cual, conforme lo ha dicho esta Sala, agiliza el procedimiento en beneficio del contribuyente y del fisco, elimina una instancia jurisdiccional y reduce plazos, siendo, por ende, un proceso normativamente muy sencillo. Finalmente, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios contiene un procedimiento administrativo propio para la Administración Tributaria. Esta normativa especial, concede al contribuyente o responsable recurso de revocatoria y apelación contra la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la notificación (artículo 146), plazo específicamente señalado a la Caja en resolución DT-10-R-011-9 (folio 27). Siendo esta disposición de carácter especial, en atención a la naturaleza tributaria, prevalece frente a cualquier otra normativa general. Observa esta Sala por demás, que la actora no invocó en el escrito de formalización de la demanda la nulidad absoluta, ni citó en apoyo a su pretensión el artículo 175 ya mencionado,

aunque sí lo hizo en el de interposición de la acción. En ese sentido, independientemente de que la fundamentación del Tribunal no fuere del todo acertada, no existe mérito para quebrar el fallo, pues evidentemente se aplicó en forma correcta el principio de supremacía de la ley especial sobre la general en materia de recursos en sede administrativa, fundamentando la inadmisibilidad en la figura del acto consentido, por no haber sido recurrida en tiempo la resolución determinativa de los tributos."

## **7. Adición y aclaración en sede administrativa: Resoluciones administrativas**

[Sala Primera de la Corte]<sup>viii</sup>

Voto de mayoría

"II.- Esta demanda fue presentada por La Nación S. A. para que se declarara la nulidad, por ser sentencia contraria a derecho, de la resolución de segunda instancia dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en cuanto fue adicionada por la resolución de las 9 horas del 22 de agosto de 1984, y para que el Estado le reintegrara los impuestos pagados a causa de esa resolución. El Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, denegó la demanda considerando que la adición y aclaración era procedentes. En este recurso la actora se concreta a alegar violación del párrafo 1º del artículo 86 del Código de Procedimientos Civiles anterior. Considera el recurrente que no procedía la adición y aclaración de la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo que había revocado la de la Dirección General de la Tributación Directa. "En Derecho Tributario, concretamente en materia de procedimientos, a falta de norma expresa en el Código de la materia, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate -146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-. Sobre adición y aclaración de resoluciones en vía administrativa, ni el Código Tributario -artículos 147 y siguientes-, Ni la Ley General de la Administración Pública -artículos 342 y siguientes-, contienen disposiciones acerca de esos institutos, por lo que necesariamente debe recurrirse a los Códigos Procesales, -Civil o Penal-, según sea el caso. En lo que respecta a la materia civil, el artículo 86 del Código de Procedimientos anterior, disponía que era procedente la aclaración de cualquier concepto oscuro o la adición sobre cualquier omisión que padezca la resolución sobre el punto discutido en el litigio (párrafo 1º). Las aclaraciones y adiciones podían hacerse de oficio hasta el momento de entregar el expediente al notificador o a instancia de parte dentro de tercero día (párrafo 2º). En igual sentido el artículo 158 del Código Procesal Civil vigente."

## 8. Proceso especial tributario: Consulta tributaria constituye un acto con efecto propio susceptible de impugnación

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]<sup>x</sup>

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 inadmisibile, 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 impugnabile 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 petitionar 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.-”

## **9. Proceso de lesividad: Presupuestos de procedencia en materia tributaria y cómputo del plazo de caducidad**

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]x

Voto de mayoría

**IIIo.- PRESUPUESTOS PARA EL PROCESO DE LESIVIDAD.** En la especie, el Estado pretende se declare la nulidad de la resolución No. 388-2008, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo a las diez horas diez minutos del treinta de setiembre de 2008, ello por considerarla lesiva a los intereses económicos del Estado. Desde este plano, es menester, de manera breve, establecer el cumplimiento de los diversos presupuestos que impone el ordenamiento jurídico para la interposición de un proceso de lesividad, siendo que la ausencia de uno de estos elementos vedaría y haría innecesario el examen de fondo. De manera general, la lesividad se constituye en un mecanismo jurisdiccional en virtud del cual la Administración pretende la supresión de un acto suyo, propio, que en tesis de principio, genera un efecto favorable a un tercero destinatario. Desde ese plano, en este tipo de contiendas, la lesividad es de corte subjetivo, en tanto pretende la anulación de una conducta que concede un derecho o en general, una situación de beneficio a una persona. Tal figura se encuentra positivizada en el canon 34 del Código Procesal Contencioso Administrativo, norma que fija los elementos previos y regulaciones procesales de esta figura. Empero, se encuentra referenciada además en el numeral 173 de la Ley General de la Administración Pública. Desde la óptica de los presupuestos procesales, se imponen condiciones subjetivas, objetivas, procedimentales y temporales. En cuanto a la arista subjetiva, la legitimación activa se concede a la Administración emisora del acto cuestionado, en tanto que el legitimado pasivo es el receptor de los efectos de la conducta, sea, quien obtiene sus bondades. En lo atinente a la arista objetiva, la lesividad se constituye como un mecanismo de eliminación jurídica de actos administrativos que sean disconformes sustancialmente con el ordenamiento jurídico,

sea, los actos que padezcan de algún nivel de invalidez, sea absoluta o relativa, en cualquiera de sus tipologías (artículos 128, 158, 165 y concordantes de la citada Ley General No. 6227). En esa línea, la Administración debe declarar lesivo a los intereses públicos esa conducta, lo que debe ser establecido dentro de un marco de acciones internas de la administración que son imposterables para formular la acción. En efecto, en el orden procedimental, se impone que el jerarca máximo supremo de la Administración Pública respectiva declare la lesividad del acto, sea por lesión a intereses económicos, fiscales o de otra índole que se desprendan del interés público, para lo cual, ha de contar con un criterio jurídico-técnico de base que sustente esa determinación. A diferencia de otras figuras de supresión de conductas públicas, no requiere de audiencia al tercero, sino solo de acciones a lo interno de la Administración, siendo que es dentro del proceso judicial que el tercero podrá establecer sus alegatos de defensa. Ahora bien, cuando el acto emane del Estado (ver artículo 1 de la citada Ley General), sea, de la Administración Central, la demanda solo podrá ser incoada por la Procuraduría General de la República (canon 16 de la Ley No. 8508), previo pedimento del jerarca máximo supremo y previo declaratoria interna de lesividad, con detalle de los motivos de ese criterio. En cuanto a la dimensión temporal, la nueva normativa procesal establece un plazo de un año contado a partir de la emisión del acto (que no de su comunicación) para declararlo lesivo a los intereses públicos, y luego de esa declaratoria (y no a partir del vencimiento de ese primer año) se otorga un plazo de un año para plantear la acción contenciosa administrativa a modo de plazo fatal de caducidad, salvo en casos de actos con nulidad absoluta, en cuyo caso, la declaratoria de lesividad puede realizarse en tanto perduren sus efectos, corriendo el año aludido desde el cese definitivo de dichos efectos. En esa hipótesis, la eventual sentencia estimatoria dispondrá la nulidad únicamente para la inaplicabilidad futura del acto, constituyéndose en una excepción expresa al régimen de retroactividad de las nulidades absolutas establecido por el ordinal 171 de la Ley General de la Administración Pública. La excepción a ese aspecto temporal de un año se configura en tutela de dominio público, caso en el que la acción de lesividad no está sujeta a plazo por la aplicación de la cláusula general de imprescriptibilidad de ese tipo de bienes según se deriva del canon 261 del Código Civil. Ahora bien, en materia tributaria, la acción de caducidad, además de las normas referidas, se encuentra regulada en el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En esta materia fiscal, conforme al canon 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo, el plazo máximo para incoar el proceso será el mismo que imponga el ordenamiento como plazo de prescripción para el respectivo derecho de fondo, sea, 3 o 5 años (numeral 51 del Código Tributario) en potestades determinativas y 4 años en menesteres sancionatorios (precepto 71 ibídem). Aunado a ello, en esta dinámica fiscal, al estar vedada del jerarca natural la potestad de revisión de las conductas de las Administraciones Tributarias inferiores (numeral 102 incisos b y d de la Ley No. 6227), competencia que ha sido otorgada por imperativo de ley al Tribunal Fiscal Administrativo, según se desprende del ordinal 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, constituyéndose en esa fase recursiva una jerarquía impropia monofásica (control no jerárquico), es claro que el plazo para declarar la lesividad que corre en contra del Ministro de la cartera de Hacienda (competencia que se sustenta en que reúne la condición de jerarca máximo supremo tanto del órgano revisado como del contralor no jerárquico, ambos parte de la misma estructura de esa Administración), **se computa desde el momento en que ese**

**órgano contralor impropio monofásico, pone en conocimiento de la Administración A quo, lo dispuesto en virtud de su competencia apelativa.** Previo a ese instante, el jerarca natural se encuentra en imposibilidad material y jurídica de conocer de un acto que puede resultar potencialmente lesivo a los intereses fiscales, económicos o públicos que debe tutelar y por ende, incapacitado para ejercitar sus potestades para declarar lesiva esa actuación. **Desde luego que cuando el acto que se estima irregular derive de una administración inferior, al no estarse ante el aludido supuesto de jerarquía impropia monofásica, tal excepcionalidad no es aplicable, y el plazo se computa desde la adopción del acto.** En la especie, del análisis de los autos, se concluye que la declaratoria de lesividad interna cumple los presupuestos señalados. Según se ha establecido, la resolución No. 13882008, la cual se pide sea declarada nula, **fue comunicada a la Dirección General de Tributación el día 11 de noviembre del 2008 (folios 36 a 52 del expediente administrativo).** Asimismo, en oficio DJMH-280-2009 del 03 de febrero del 2009, la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda remitió la recomendación de declaratoria de lesividad en contra de la resolución No. 308-2008 del Tribunal Fiscal Administrativo (folios 58 a 64 del expediente administrativo). Con dicho criterio técnico jurídico, por acto No. **100-2009 del 3 de febrero del 2009, el Ministro de Hacienda declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado el mencionado fallo No. 308-2008,** dictado por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a favor de la Astaldi S.P.A. Sucursal Costa Rica. Como se observa, esa declaratoria de lesividad fue dictada dentro del año posterior a que el órgano contralor impropio monofásico, puso en conocimiento de la Administración A quo, lo dispuesto en virtud de su competencia apelativa. A partir de ese momento, sea el 11 de noviembre del 2008, el jerarca natural se encontraba en la posibilidad material y jurídica de conocer de un acto que puede resultar potencialmente lesivo a los intereses fiscales, económicos o públicos que debe tutelar y capacitado para ejercitar sus potestades para declarar lesiva esa actuación, como en definitiva lo hizo al dictar la resolución No.100-2009 del 3 de febrero del 2009. Finalmente, **la demanda objeto del presente proceso se interpuso el 3 de febrero del 2010, sea, dentro del año posterior a la declaratoria administrativa de lesividad.** La demanda se presenta por la Procuraduría General de la República contra la empresa que se beneficia del acto cuestionado, por lo que en términos del ámbito legitimante tanto activo como pasivo, se cumplen con las exigencias referidas. Así las cosas, se ingresa de seguido al examen de la presente acción.

---

<sup>i</sup> Asamblea Legislativa.- Ley 4755 del 03/05/1971. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Fecha de vigencia desde: 03/05/1971. Versión de la norma: 11 de 11 del 10/09/2012. Datos de la Publicación: Nº Gaceta 117 del 04/06/1971. Alcance: 56. Colección de leyes y decretos: Año: 1971 Semestre: 1 Tomo: 2. Página: 782.

<sup>ii</sup> Sentencia: 00116 Expediente: 09-001384-1027-CA Fecha: 27/04/2010 Hora: 02:00:00 p.m. Emitido por: Tribunal de Apelación Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda.

<sup>iii</sup> Sentencia: 00798 Expediente: 07-001622-0163-CA Fecha: 01/07/2010 Hora: 2:30:00 PM Emitido por: Sala Primera de la Corte.

<sup>iv</sup> Sentencia: 00094 Expediente: 07-000073-0161-CA Fecha: 30/09/2009 Hora: 2:00:00 PM Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

<sup>v</sup> Sentencia: 12990 Expediente: 06-009928-0007-CO Fecha: 31/08/2006 Hora: 5:03:00 PM Emitido por: Sala Constitucional.

<sup>vi</sup> Sentencia: 00444 Expediente: 02-000106-0161-CA Fecha: 11/12/2002 Hora: 10:40:00 AM Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II.

<sup>vii</sup> Sentencia: 00858 Expediente: 00-001155-0161-CA Fecha: 01/11/2002 Hora: 10:35:00 AM Emitido por: Sala Primera de la Corte.

<sup>viii</sup> Sentencia: 00037 Expediente: 91-000037-0004-CA Fecha: 27/03/1991 Hora: 2:15:00 PM Emitido por: Sala Primera de la Corte.

<sup>ix</sup> Sentencia: 00289 Expediente: 12-000977-1027-CA Fecha: 12/12/2012 Hora: 8:00:00 AM Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.

<sup>x</sup> Sentencia: 03918 Expediente: 10-000371-1027-CA Fecha: 20/10/2010 Hora: 7:30:00 AM Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.