



La Consulta en Materia Tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Información Tributaria.
Palabras Clave: Consulta tributaria, Silencio positivo, Proceso especial tributario.	
Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 16/05/2014.

El presente documento contiene jurisprudencia sobre las consultas en materia tributaria, considerando los supuestos del artículo 119 del Código Tributario, y aportando sentencias que explican la naturaleza jurídica de la consulta tributaria, el silencio positivo, el impuesto sobre la renta por ventas hechas en el extranjero, entre otras.

Contenido

NORMATIVA.....	2
Artículo 119.- Consultas	2
JURISPRUDENCIA	3
1. Consulta tributaria: Características, naturaleza jurídica, alcances y presupuestos del silencio positivo.....	3
2. Consulta tributaria: Inexistencia de silencio positivo por nulidad de resolución que la rechaza sin pronunciamiento de fondo	18
3. Consulta tributaria: Acto no susceptible de impugnación en vía judicial.....	19
4. Consulta tributaria: Posibilidad de continuar su trámite pese a la presentación de la declaración	27

NORMATIVA

Artículo 119.- Consultas

[Código Tributario]ⁱ

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. Consulta tributaria: Características, naturaleza jurídica, alcances y presupuestos del silencio positivo

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“IV.- Sobre la figura de la consulta tributaria. El tema de las características, naturaleza jurídica y alcances de la consulta tributaria, desde un plano genérico, ya fue sometido a conocimiento de este Tribunal y objeto de análisis en un caso similar al presente, que dio pie a la sentencia número 102-2012-VI de las 16 horas 20 minutos del 04 de junio del 2012, emitida por esta misma Sección VI. Tal postura, se asume por ende como presupuesto de base para el análisis del presente caso. En lo atinente a la consulta tributaria, cabe señalar lo que de seguido se expone. 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. En la especie, se hará referencia a la versión de esa norma previo a la reforma realizada por la Ley No. 9069, dado que se trata de la que resultaba aplicable a esa fecha de consulta (14 de marzo del 2011), y de conformidad con lo estatuido por el ordinal 9 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Nótese que la Ley No. 9069, que reformó entre múltiples normas el canon 119 pre citado, rige a partir de su publicación, lo que se concretó en el Alcance No. 143 al Diario Oficial La Gaceta No. 188 del 28 de septiembre del 2012. Ergo, las reglas que esa nueva legislación impone, no pueden ser aplicadas al presente caso, ya que la consulta es de fecha previa a ese rigor de vigencia. Realizada esa aclaración, merece indicar, la versión anterior (aplicable al caso) de ese mandato indicaba: *“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.”* Por su parte, el procedimiento o trámite de consulta tributaria se regula además en la sección II del capítulo VI del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo No. 29264-H -RGGFRT-. Vista aquella norma (art. 119 CNPT), 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. Ahora, 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 cuento 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. Con todo, cabe indicar, la consulta tributaria constituye un mecanismo que permite a los sujetos pasivos contar con claridad y certidumbre en los actos que deban adoptar frente a los deberes formales y materiales de las obligaciones tributarias. El sistema tributario costarricense se fundamenta en un esquema de auto-determinación, auto-declaración y auto-liquidación, lo que supone que es el sujeto pasivo quien en primera instancia delimita

el contenido y cuantía de sus obligaciones fiscales, las declara y las cancela, y luego de ello, emergen las potestades de fiscalización de las Administraciones Tributarias. Dependiendo del correcto ejercicio de los deberes fiscales del contribuyente, así la Administración puede realizar determinaciones que incrementen la base imponible, incluyan rentas o actividades no declaradas por el sujeto pasivo y eventualmente, no solo ajustar el deber contributivo, sino además, ejercitar las potestades sancionatorias externas, sea por la concurrencia de infracciones administrativas o delitos tributarios. De esa manera, el trámite de consulta permite al contribuyente contar con un pronunciamiento de la Administración Fiscal que a no dudarlo, le indica la manera en que en el caso concreto consultado, deberá actuar para proceder conforme a sus deberes tributarios. Luego, de actuar de manera contraria pese a que mediante ese trámite le fue indicado cosa diversa, se evidencia con mayor rigor el incumplimiento fiscal, o bien, si actúa en los términos que la Administración le indicó, ese cumplimiento, al estar amparado al criterio del órgano o instancia consultada, será de buena fe e impregnado de confianza legítima, por lo cual, resulta inviable que con ulterioridad se le reprochen eventuales desatenciones fiscales, siempre que las condiciones fácticas de la declaración, sean las mismas que las sometidas a consulta, pues de ser variables o diferentes, aquel criterio no será aplicable. Esto ya que la decisión pública atendería a la consulta de situaciones concretas, de manera que al ponderar los presupuestos fáctico-jurídicos a, b y c, se emite la decisión X. Luego, si la situación efectiva que da base a la declaración es disímil a la consultada (v.gr. b, c y d), la decisión X, no resulta ya aplicable, por lo que en ese caso, ese criterio ya no ampararía al sujeto pasivo. Lo opuesto llevaría a un abuso de derecho y a extender por la vía de la conjetura, lo resuelto en cuanto a una consulta concreta, a presupuestos condicionantes que no estaban presentes al momento de ser emitido el efecto condicionado, externado vía consultiva. Desde este plano, si bien puede decirse que lo resuelto en la consulta no genera un derecho subjetivo perfeccionado, pues las condiciones entre la consulta y la declaración pueden variar, ciertamente, a juicio de este órgano colegiado, si genera un efecto de certeza a favor (o en contra) del consultante, que luego no puede ser desconocido, y que lleva a que si la declaración o determinación se realiza al tenor de lo evacuado en la consulta, no sea procedente requerir comportamientos diversos a los orientados por la misma Administración Tributaria. Lo contrario llevaría al sin sentido de que pese a contar con una pauta interpretativa formalmente emitida por autoridad competente, respecto de situaciones concretas, la Administración puede desconocerla e imponer no solamente aumentos en la cuota tributaria al contribuyente, sino eventualmente aplicarle intereses, multas y sanciones administrativas, llevando en esa hipótesis, a una arbitrariedad e inequidad en perjuicio del administrado, quien en esa línea, ajustó su comportamiento a lo que en su momento le indicó el Fisco. Se insiste, ello siempre que las condiciones consulta-declaración fuesen las mismas. Desconocer lo resuelto en un trámite de consulta tributaria, vaciaría la finalidad misma de ese trámite y llevaría al ilógico de contar con una opinión administrativa que en definitiva, no genera certeza, pues puede ser luego desconocida, incluso, en cuanto a las situaciones que fueron consultadas. De ahí que una de las exigencias de la consulta tributaria sea la actualidad de la incógnita y su relación con un período fiscal y tributo determinado, lo que se abordará infra.

V.- 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 119 del CNPT, 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. Por su parte, el canon 124 del RGGFRT establece las siguientes exigencias: 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. Con todo, cabe indicar, la existencia previa de pronunciamientos, directrices interpretativas o similares de la Administración Fiscal que guarden algún grado de relación con el objeto de la consulta, no impide, en todos los casos la posibilidad de formular este tipo de trámite, pues bien pueden generarse dudas respecto de si esas disposiciones resultan aplicables a plenitud a la situación de hecho concreta consultada. La potestad de atender las consultas de esta índole dimana de la función normativa de la Administración Tributaria, que a decir del numeral 118 del RGGFRT tiene por objeto velar por la correcta y uniforme aplicación de las normas tributarias que regulan los tributos administrados por la Dirección General de Tributación. 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. Si bien esa disposición 156, a la fecha, luego de la reforma realizada por la Ley No. 9069, no proyecta la recurribilidad de lo resuelto en ese trámite, cabe reiterar que en la especie, las normas aplicables, por la fecha de lo acontecido, son las vigentes de previo a dicha reforma. Con todo, es criterio de este Tribunal, no debe confundirse la impugnación o no en sede administrativa de ese tipo de actuaciones que emiten criterios interpretativos tributarios, con la posibilidad de cuestionar en sede judicial ese tipo de actos. Son vías de impugnación diversas, pues existen conductas públicas que aún cuando puedan impugnarse en el curso del procedimiento administrativo, no son preleables en sede contencioso administrativa, por ser actos de mero trámite sin efecto propio, v.gr., traslado de cargos en un procedimiento administrativo (art. 345.1 LGAP en relación al 36.c del CPCA). De igual modo, por diseño legislativo, se pueden dar casos de conductas no cuestionables en sede administrativa, pero recurribles en sede judicial, como es el caso de

las decisiones que se dicten en rechazo y las deportaciones ordenadas por autoridad competente, o contra la denegatoria de visa dictada por parte de la Comisión de Visas Restringidas y Refugio, según lo establecido en el numeral 222 de la Ley General de Migración y Extranjería, No. 8764, o los reglamentos municipales en esa materia localista -art. 154.d del Código Municipal-. Si bien son ejemplos no atinentes a la materia tributaria, se indican a modo de simple referencia para evidenciar que no existe en todos los casos una inter dependencia de ambas instancias recursivas. En efecto, la negativa expresa de impugnación administrativa de un acto público, no lleva, por automatismo, a negar a priori su posible cuestionamiento en sede judicial. La revisión administrativa busca que el jerarca natural acorde a las potestades del ordinal 102 incisos b y d de la LGAP revise la conducta del inferior -a gestión de parte- para analizar si se ajusta a legalidad, o bien, el contralor no jerárquico -art. 181 ibídem, como aplica en menesteres tributarios-, ejerza la competencia especial que le ha sido conferida para revisar enalzada mediante recurso vertical, una conducta de un órgano que no es su inferior o subordinado. Sin embargo, la revisión judicial, a tono con lo preceptuado en el canon 49 de la Carta Magna busca ejercer control de validez de la función administrativa, para tutelar las situaciones jurídicas de las personas. Asimismo, pretende, según lo señala en canon 1.1 del CPCA, resolver los distintos aspectos de la relación jurídico administrativa. Ahora bien, a tono con el mandato 36 inciso c) del CPCA, la pretensión debe formularse contra actos finales, firmes o de trámite con efecto propio. De lo dicho se desprende que no toda conducta puede ser cuestionada en sede contencioso administrativa, sino solo aquella que forme parte de esas categorías formales. De ese modo, la impugnación de un acto de mero trámite solo es factible cuando se cuestione el acto final que lo contemple, a tono con lo regulado por el precepto 163.2 LGAP. Asimismo, en los casos en que pervive el agotamiento preceptivo de la vía administrativa, solo es factible la impugnación de actos firmes -pues el final no supone el cumplimiento de esa exigencia-, lo que queda reservado a la materia de contratación administrativa, en la fase pre-contractual y contractual (que no de ejecución) siempre que la objeción al cartel, la apelación a la adjudicación o el refrendo del contrato, deba ser conocido u otorgado por la Contraloría General de la República. O en impugnación de decisiones municipales, cuando el recurso de alzada corresponda ser resuelto por la Sección III de este Tribunal, actuando en esos casos como contralor no jerárquico, o bien, cuando el Juzgado de Trabajo, realice ese mismo control administrativo en régimen de empleo público municipal; así como los casos de contratación municipal en cuya dinámica deba conocer la Contraloría General de la República en los términos supra citados. Retornando a la materia tributaria, lo cierto del caso es que el control de validez en sede judicial de un acto administrativo, no depende de que la normativa especial le confiera al destinatario del acto la posibilidad de cuestionarlo administrativamente, sino de que ese acto surta un efecto externo, actual o potencial en una esfera jurídica destinataria, sea que se trata de un acto de trámite con efecto propio, de uno final o de uno firme. En el caso de la consulta tributaria, al margen que se le denomine como uno de carácter informativo (denominación que no tenía la versión del art. 119 del CNPT antes de la reforma de la Ley No. 9069), lo cierto del caso es que como se ha expuesto, dentro del esquema tributario nacional, dado que las cargas fiscales, han de ser cumplidas (determinadas, declaradas y liquidadas), en primera instancia, por acciones propias del sujeto económico, lo resuelto en cuanto a la consulta tributaria genera un efecto propio en la esfera jurídica del contribuyente, en la medida en que constituye un acto que de manera directa orienta el comportamiento fiscal, siendo que atendiendo a lo resuelto en ese

trámite, las obligaciones formales o materiales se despliegan de una u otra forma. En concreto, si la Administración impone determinado comportamiento ante la consulta y el sujeto pasivo atiende ese acto, no se impondrá, en tesis de inicio, efecto lesivo alguno, salvo que la consulta contuviere datos inexactos o bien, el supuesto de hecho consultado no es coincidente con el que dio paso a la determinación, declaración o liquidación. Por el contrario, si opta por actuar contra aquel criterio, es claro que las potestades de fiscalización podrían llevar a incrementar las cargas fiscales de esa persona e imponer sanciones, salvo que se acredite que esa conducta fiscal particular, atendió a la concurrencia de elementos diversos a los consultados. Visto así, ese trámite genera un efecto propio al consultante, que si bien podría cuestionarse si constituye un derecho o una expectativa (pues la aplicación del criterio depende de la configuración de todos los elementos consultados fáctico-jurídicos), en definitiva, si tiene un efecto propio, en tanto orienta la conducta del tercero y compone un parámetro para luego establecer si se ha contribuido con arreglo a una buena fe o si existe intención de disminuir ilegítimamente cargas fiscales, pese a la existencia de un criterio previo de la Administración Tributaria en un caso particular. Siendo así, la posibilidad de analizar en sede judicial lo resuelto en este tipo de consultas, permite obtener certidumbre sobre la validez de tal criterio de cara al cumplimiento de deberes tributarios, pues de otro modo, se expondría al sujeto pasivo a la obligación de acatar un criterio administrativo que no comparte, sin posibilidad de cuestionarlo siquiera en sede judicial, y que generará efectos en su esfera jurídica, pues condiciona su proceder, ya que si opta por desconocer el criterio, se expondrá a intereses, multas y recargos. Si bien podría decirse que el criterio consultado puede cuestionarse si en definitiva el Fisco lo utiliza en la determinación tributaria, en ese caso, impugnando tanto el acto consultivo como el determinativo, no observa este Tribunal lógica en dilatar un examen que bien puede realizarse a priori por los efectos que esa conducta normativa genera, y así definir la validez o no del criterio interpretativo, el que, se insiste, resulta fundamental para las acciones posteriores de determinación.

VI.- Interesa particularmente en este caso el presupuesto de actualidad, siendo que el motivo por el cual se inadmitió la consulta objeto de análisis. Para los efectos de la actualidad, el artículo 119 en cuestión 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 reglas básicas sobre esta exigencia. En concreto, el ordinal 122 de esa fuente infra legal señala en su tenor literal: *"Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a su situación de hecho concreta y actual, en los términos del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 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." 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." 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.

VII.- 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. Tal consecuencia jurídica se encuentra reconocida por el mismo ordinal 119 del CNPT en cuanto señala: "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."

De igual modo el canon 127 del RGGFRT expone que tal indolencia lleva a tener por aprobada la interpretación del consultante. A juicio de este Tribunal, se trata de una declaración legislativa de ocurrencia del silencio positivo, que permite entender como aplicable al caso concreto la propuesta interpretativa del gestionante, sin perjuicio de la potestad del Fisco de emitir acto expreso en ese caso y con ello, generar un cambio en esa

situación. Sin embargo, esa habilitación de dictar acto aún fuera del plazo de 45 días, que permite imponer ese nuevo criterio a las implicaciones del acto presunto (silencio positivo), no lleva a negar la naturaleza y consecuencias de ese silencio presunta de esa conducta, posición que se parece mantener en el fallo No. 66-2013-VII de la Sección VII de este Tribunal, postura que si bien respeta esta Cámara, en definitiva no comparte. De igual manera, la misma norma aclara que tal efecto (silencio positivo) solo se produce en los casos que la gestión reúna todos los requisitos, lo que resulta evidente, dado lo impostergable de tal condición para la configuración de un acto presunto (silencio positivo). Con todo, esa misma fija que la ocurrencia de esa consecuencia no es óbice para que la Administración se pronuncie sobre esa consulta. Empero, en tal hipótesis, podría surgir dos escenarios. Primero, que la Administración avale la propuesta interpretativa presentada por el gestionante, en cuyo caso, al no existir conflicto entre ambas posiciones, no surgirá divergencia posible alguna en cuanto a la consulta, lo que no implica que luego la Administración proceda con sus potestades de fiscalización a fin de establecer si la determinación es congruente con los datos fácticos y condiciones incluidas en la consulta. Segundo, que esa respuesta sea contraria al criterio del consultante. En tal supuesto, el acto dictado no podrá tener una incidencia retroactiva en perjuicio del sujeto pasivo, de suerte que resulta inoponible al espacio temporal comprendido entre la data de la consulta y la comunicación del acto expreso. Sus efectos por ende serán solo a futuro (prospectivos), entendiéndose por válida la posición del consultante en ese lapso, amparado en las implicaciones de un acto presunto (silencio positivo). Esta situación es diversa al cambio de criterio expreso en que puede incurrir la Administración Tributaria y previsto en el numeral 119 del CNPT así como en el canon 129 del RGGFRT. En el segundo escenario arriba planteado (que la consulta se formule dentro de un plazo igual o inferior a los 45 días previos al fenecimiento del lapso para declarar o liquidar el tributo), 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 supuestos, la consulta debe ser resuelta, y su efecto básico, acorde al canon 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -vigente antes de la reforma de la Ley No. 9069, 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 para declarar o liquidar. 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.

VIII.- Sobre el caso concreto. En la especie, un análisis de lo resuelto en el oficio DGT-227-2011 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, fueron presentadas en fecha 15 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. Así se colige con claridad del mismo acto en cuanto indica: "*Lo anterior, debido a que la contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre las utilidades del período fiscal 2010, el día 15 de marzo de 2011, por lo que pierde actualidad el criterio emitido por esta Dirección General, el cual es obtener un pronunciamiento para determinar*

su obligación tributaria." Igual criterio fue aplicado en la resolución No. AU-01-R-018-11 de las 11 horas 50 minutos del 13 de junio del 2011, en la que la Dirección General de Tributación dispuso el rechazo ad portas de la consulta para el período 2010, por estimar improcedente la etapa recursiva ya que al no cumplir con los requisitos de admisibilidad de las consultas tributarias, no se está dentro de los actos recurribles del artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigente a ese momento. 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, la entidad reclamante presentó formal consulta tributaria sobre temas concretos y específicos relacionados con el tratamiento tributario de las rentas derivadas del diferencial cambiario derivado de pasivos en dólares de los Estados Unidos de América, exponiendo su criterio en el sentido que no eran gravables. Luego, el 15 de marzo siguiente, es decir, un día después, presentó la declaración de renta del período fiscal 2010 de sus actividades gravadas. Desde esa óptica, en sentido estricto, la consulta fue presentada con antelación a que se presentara la declaración tributaria dentro del plazo que para dicha declaración opera en este tipo de relaciones fiscales, en razón de que a la accionante el período fiscal le corre desde el primero de enero al 31 de diciembre, por lo que el plazo de declaración fenecía el 15 de marzo del 2011. Ciertamente el presente asunto puede considerarse *sui generis* y extremo, siendo que la consulta fue presentada justamente un día antes de la declaración fiscal. Empero, a tono con lo ya explicitado, el ordenamiento jurídico establece que la consulta puede ser presentada en tanto no haya vencido el período fiscal, aunado a que no sujeta el trámite a que entre el vencimiento del período tributario y la consulta exista un plazo superior a los 45 días hábiles con que cuenta el Fisco para resolver la consulta. 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 preven 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, es consideración de esta Cámara, el criterio de la Administración accionada parte de un presupuesto que si bien se respeta, en definitiva no se comparte, pues se erige sobre la base de comprender la gestión en concreto como carente de interés actual ante la presentación de las declaraciones. Empero, se reitera, el inciso i) del numeral 122 del RGGFRT señala: " *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.*"

En rigor, como se ha señalado, al momento de formular la consulta, el plazo de declaración y liquidación no había fenecido, ya que se ha tenido por acreditado que la gestión fue formulada de previo a esa etapa, aun por un día. Desde ese plano, el presupuesto condicionante sobre el cual el Fisco sustenta su decisión, no es existente desde el plano real y jurídico. En efecto, en el ámbito de la argumentación dada por la Dirección General de Tributación las conductas que le son reprochadas, ese antecedente de justificación se

encuentra ausente. Tal cuestión produce una imperfección en el elemento material 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).

IX.- 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 la duda concreta de si se debe considerar como renta gravable el diferencial cambiario derivado de pasivos en dólares de los Estados Unidos de América. Del análisis de esa gestión, estima este cuerpo colegiado, se trata de cuestiones que resultaban relevantes en la situación tributaria específica de la consultante. 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 petitionado 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, en concreto, pasivos financieros en dólares estadounidenses. 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, mas 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 la entidad actora debe acreditar que no conocía los precedentes que sobre el tema de renta en los diferenciales cambiarios ya habían sido emitidos y que reflejan la posición institucional sobre el tópic. 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 de pleno inicio, 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 un día después, 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. Si se pretende evitar tal tipo de situaciones, ha de imponerse en las normas que regulen ese trámite, exigencias que impidan que las gestiones de consulta sean formuladas dentro del plazo de 45 días hábiles previos al deber de declarar y liquidar, en razón de ser el elemento temporal con que cuenta la Administración para para pronunciarse sobre esas consultas. Sin embargo, se insiste, esa restricción no existe a la fecha, por lo que no cabría imponerla a este tipo de casos, pues si así fuese, tan abuso sería el trámite presentado el día previo, como el presentado dentro de ese espacio de 45 días hábiles, aún en el mismo día 45. Esas mismas deficiencias apuntadas se evidencian en la resolución No. TFA-395-2011 de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 09 horas 20 minutos del 11 de julio del 2011, en la medida en que dispone la improcedencia de la apelación por inadmisión referida al

período fiscal 2010, por cuanto ese acto motiva su contenido en la consideración de la falta de actualidad del tema consultado. En ese sentido se indica en lo relevante: "*... Ahora bien, si dentro de dicho plazo (se refiere a los 45 días hábiles para resolver el trámite), el contribuyente no se espera a la respuesta oportuna de aquella Administración, y presenta la declaración en donde plasma todos aquellos elementos cualitativos y cuantitativos de la obligación tributaria, es criterio de este Tribunal que la mencionada consulta ya pierde actualidad, y en consecuencia carece de interés personal y directo su resolución, y será eventualmente, en donde en un procedimiento determinativo, se revise la declaración de la determinación de la obligación tributaria realizada por el sujeto pasivo. En estos casos, si bien la consulta pierde su interés actual, la misma tiene importancia para efectos de determinar una eventual responsabilidad del declarante sobre las sanciones a las que se refiere el artículo 119 de reiterada cita en su párrafo segundo...*" -folios 23-24 del judicial- Como se observa, esa tesis parte de la falta de actualidad de la consulta por haberse concretado ya la declaración fiscal, aspecto ya abordado a profundidad arriba. Con todo, en la medida en que confirma el criterio de las decisiones administrativas previas, consiste en un acto que a la luz del ordinal 164.1 de la LGAP, debe ser declarado inválido, además, por presentar las mismas deficiencias ya tratadas. A mayor precisión de razones, no se comparte la argumentación dada en esa conducta, pues parte de la base de que si bien la Administración tiene 45 días para resolver, si el sujeto pasivo declara sin haber recaído respuesta, aún cuando sobrevenga el plazo y por ende, el deber de declaración, su consulta pierde actualidad. Ello supondría que para que la consulta mantenga la actualidad y sea resuelta, tendría que omitirse el deber de declaración o liquidación, lo que a juicio de este colegio, resulta improcedente, así como antagónico con lo que estatuye el párrafo segundo del numeral 119 del CNPT, vigente al momento de emitirse el acto analizado. En consecuencia, debe disponerse la nulidad del oficio No. DGT-227-2011 del 04 de mayo del 2011 de la Dirección General de Tributación, en cuanto declara inadmisibles las consultas tributarias presentadas por la entidad actora en fecha 14 de marzo del 2011, así como resolución No. AU-01-R-018-11 de las 11 horas 50 minutos del 13 de junio del 2011, en la que la Dirección General de Tributación dispuso el rechazo ad portas de la consulta para el período 2010, por estimar improcedente la etapa recursiva ya que al no cumplir con los requisitos de admisibilidad de las consultas tributarias, no se está dentro de los actos recurribles del artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De igual manera, se dispone la nulidad absoluta de la resolución TFA 395-2011 de las 9 horas y 20 minutos del 11 de julio del 2011, de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo. Como consecuencia de esa supresión por invalidez, debe ordenarse a la Administración Tributaria ingresar a resolver por el fondo, si otro motivo no lo impide, la consulta que respecto del período fiscal 2010, presentó la accionante en cuanto a la duda concreta de si deben considerarse gravable el diferencial cambiario derivado de pasivos en dólares estadounidenses.

X.- Sobre la pretensión del silencio positivo. Efectos de la declaratoria de nulidad del oficio DGT-227-2011. La firma accionante peticiona se declare que por no haber contestado oportunamente la consulta, se produjo a su favor el silencio positivo. Sobre el particular cabe indicar lo siguiente. 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.

XI.- 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 peticionado en cuanto a la ocurrencia del silencio positivo. En efecto, la entidad accionante señala que ante la nulidad del oficio DGT-227-2011, 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. El tema en cuestión fue analizado en el fallo No. 102-2012-VI de esta Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, ponderación que por las razones que adelante se indicarán, resulta plenamente aplicable a la especie. En tal precedente se señaló en lo relevante al presente asunto: *"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 ..., 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 ... que fuese rechazada en aquel acto administrativo. De ese modo, la pretensión de declaratoria del silencio positivo debe ser rechazada."* En el subexámine, ciertamente la figura del acto presunto o silencio positivo (que no acto tácito) se condiciona a la concurrencia de varios factores ya señalados, dentro de los cuales se incluye, le inexistencia de decisión pública expresa sobre la gestión. Tal situación no se presenta en este asunto, pues existe acto que dispone la inadmisibilidad de la consulta para efectos del período fiscal 2010. De esa manera, no resulta procedente disponer la ocurrencia de un silencio positivo en este caso, siendo lo debido como se ha dispuesto supra, devolver los autos a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre el fondo del tema debatido."

2. Consulta tributaria: Inexistencia de silencio positivo por nulidad de resolución que la rechaza sin pronunciamiento de fondo

[Sala Primera de la Corte]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“III. El Tribunal indica, el canon 119 del CNPT reconoce la figura del denominado silencio positivo, para lo cual establece un plazo especial de 45 días. Estima, en el presente caso, la petición de silencio administrativo es improcedente. Aduce, el BNCR 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, menciona, parte de la conjetura de que no existe acto administrativo expreso en cuanto al fondo del asunto consultado. Explica, 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, considera, ello no implica que no existiera pronunciamiento del todo sobre la consulta. Enfatiza, 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, asevera, 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. Así, afirma, 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 CNPT. Contrario a lo sostenido por la entidad actora, continúa, 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 DGT resolver por el fondo la consulta planteada por el Banco actor que fuera rechazada en aquel acto administrativo. Para esta Sala, conforme al cargo, procede determinar si al declararse la nulidad del oficio DGT-226-2011, el Tribunal debió también establecer, que había operado el silencio administrativo, con las consecuencias que ello implica. En esa línea, el ordinal 119 del CNPT, establece que: *“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. (...) 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...”* De lo anterior se desprende, que en efecto, según la norma aplicable, la Administración cuenta con un plazo de 45 días hábiles a efecto de resolver la consulta tributaria que haya sido planteada conforme a los requisitos de ley. A falta de respuesta, esto es, cuando la AT omita dictar la resolución dentro del plazo de referencia, operará el silencio administrativo, teniéndose por aprobada la interpretación que en esa línea haya formulado el solicitante en su consulta. En la especie, el Tribunal declaró la nulidad del oficio DGT-226-2011. En criterio del recurrente, ello le obligaba a señalar en el fallo, que se había producido también el silencio positivo, pues al resultar

nula dicha resolución, en su parecer, ésta no alcanzó a producir efectos, con las implicaciones de la falta de respuesta, a las cuales alude el precepto 119 de cita. Desde esa arista, lleva razón el recurrente en cuanto a que no es de recibo el criterio del Tribunal, referente a que la gestión debe tenerse por atendida y resuelta por el oficio DGT-226-2011, pues dicho acto fue anulado y en ese orden de ideas, no hubo un pronunciamiento eficaz. No obstante, la casación no es útil. Aunque evidentemente, el oficio DGT-226-2011 no alcanzó a surtir efectos jurídicos de ninguna especie, pues el Tribunal declaró su nulidad absoluta, resulta también inobjetable, que como consecuencia de tal declaratoria, los jueces ordenaron la retroacción de todo lo actuado dentro del procedimiento de consulta, hasta el momento previo al dictado de la resolución DGT-226-2011 de 6 de mayo de 2011. A esa fecha, la AT contaba aún con plazo para resolver la consulta tributaria planteada por el BNCR el 14 de marzo de 2011, pues el plazo de 45 días hábiles al cual refiere el cardinal 119CNPT, no había vencido aún. Tomándose en cuenta que la resolución que declaró inadmisibile la consulta fue emitida el 6 de mayo de 2011 y que el plazo en cuestión vencía el 20 de mayo de 2011; a la fecha de emisión del acto declarado nulo, la AT contaba aún con plazo para resolver, por esa razón, es indudable, la Administración se encuentra aún dentro del periodo de 45 días que le otorga el canon 119 CNPT, contando con 10 días para atender la consulta tributaria planteada. De ahí que no sea válido el alegato en cuanto a tener por operado el silencio administrativo, ni las consecuencias que ello conlleva para el caso concreto acorde al numeral de amplia cita, lo cual obliga al rechazo del reparo.”

3. Consulta tributaria: Acto no susceptible de impugnación en vía judicial

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

Voto de mayoría

“VIII.- DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS (ARTÍCULO 119 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS).-

No puede desconocerse que en el ámbito de las relaciones jurídico-tributarias, los sujetos pasivos pueden requerir a la Administración Tributaria 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, lo que se encuentra específicamente regulado en el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece los elementos mínimos y marco procedimental de este instituto. En la versión vigente al momento de formularse este proceso, el precepto aludido disponía lo siguiente:

“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 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.”

Cabe destacar que este numeral fue reformado por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, número 9069, del diez de septiembre del dos mil doce, publicada en el Alcance número 143 de La Gaceta número 188, del veintiocho de septiembre del dos mil doce, incorporando algunas modificaciones, dentro de éstas, la inimpugnabilidad apelativa en sede administrativa de lo resuelto en ese trámite, así como los presupuestos en los que la Administración Tributaria no existe obligación de hacer pronunciamiento de fondo sobre lo consultado, sea por existir pronunciamiento previo expreso a la consultante sobre la misma cuestión; haber resuelto el punto en una actuación de comprobación anterior o por estarse discutiendo el punto en procedimiento de esa naturaleza (de determinación tributaria). Ahora bien, el presente asunto -procesos contenciosos acumulados con trámite de puro derecho, se analizará lo argumentado por ambas partes, con fundamento en el texto vigente al momento de formularse las consultas que atañen a este proceso. Por su parte, el Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, Decreto Ejecutivo número 29264-H, del veinticuatro de enero del dos mil uno, desarrolla este mecanismo en sus numerales 122 a 130. Sobre este instituto, los precedentes de este Tribunal han señalado que

“... 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. (...) Se trata de un instituto que permite al sujeto pasivo requerir a la Administración sobre un pronunciamiento previo en cuenta (sic) a la comprensión y/o alcances de una norma tributaria al caso concreto.” (Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, número 102-2012-VI, de las dieciséis horas del cuatro de julio del dos mil doce.)

En efecto, como se observa con el contenido de la norma transcrita -como lo indicó la representación estatal-, **se trata de una función consultiva** que se asigna a la Administración Tributaria, consistente en la delimitación interpretativa y aplicación de la normativa tributaria, referida a un caso concreto y actual, esto es, a un período fiscal y tributo determinado cuya obligación esté pendiente (de declaración y/o pago), mas no en una interpretación auténtica de carácter general. Lo anterior encuentra sentido en tanto se pretendió dotar a los contribuyentes de un mecanismo a su alcance para facilitar el cabal cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, dotado de algún grado de seguridad

jurídica; en tanto se supone que la respuesta a tales consultas, coadyuva a la formulación de las respectivas declaraciones de impuestas y a su correcto pago. En este sentido, como lo alega el personero de las sociedades actoras, no ha existido cuestionamiento alguno respecto de la impugnación de la respuesta -desfavorable a los intereses del contribuyente- de la Administración Tributaria en sede contenciosa, a tal punto que se le ha entrado sin discusión alguna, a su análisis de fondo, esto es, a la valoración de su conformidad o no con el ordenamiento jurídico. La tesis predominante -si no tácitamente aceptada- ha sido la de tener tal pronunciamiento como un acto declarativo de derechos respecto del período fiscal relativo a la consulta, "... *frente al cual, la Administración no puede dejar sin efecto la aprobación, por imperativo de la doctrina de los actos propios*", así por ejemplo en sentencia número 53-2005, de las once horas diez minutos del nueve de febrero del dos mil cinco, de la Sección Segunda, y más recientemente las sentencias, número 102-2012-VI, de la Sección Sexta del Tribunal y más propiamente el voto 465-F-2005, de las diez horas diez minutos del treinta de junio del dos mil cinco, éste último de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Valoradas los anteriores precedentes, debe de indicarse en primer lugar que aún y cuando respetables en cuanto a la posición jurídica esgrimida, no se comparte dicha posición, luego de una lectura diversa a lo dispuesto en la normativa que rige este instituto, en primer lugar la de orden legal (citado numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y la contenida en las normas reglamentarias de desarrollo, teniéndose en consideración de que no se trata de pronunciamientos vinculantes para los Juzgadores -en reconocimiento del principio de independencia de los jueces en el cumplimiento de la función jurisdiccional encomendada -artículo 153 de la Constitución Política- al estar sujeta su actuación única y exclusivamente a la Carta Fundamental y al bloque de legalidad-, y no tratándose tampoco tales pronunciamientos, siquiera de jurisprudencia en sentido estricto.

Primero : En efecto, la competencia atribuida en la norma de comentario se constituye, en realidad, en el ejercicio de una función **consultiva** y **no activa** de la Administración. Consecuentemente, el dictamen de fondo que se vierta ante una interpelación de ésta índole, ya sea que sea emitido de manera expresa o bien que resulte del hecho de que la consulta no sea evacuada dentro del plazo previsto en la norma de referencia -de cuarenta y cinco días a partir de su formulación, cuya consecuencia es que la interpretación que haya podido ofrecer el consultante deba tenerse por aprobada, o mejor aún, por no objetada, no irá más allá de plasmar una declaración de juicio -a modo de una opinión jurídica- que *per se* es incapaz de surtir efectos propios sobre la situación jurídica del gestionante, bien fuere favorable o desfavorable a sus intereses. Nótese que no se está ante una declaración anticipada del tributo respecto del cual se hace la consulta, en tanto se ha entendido que la respuesta resultante -cualquiera de sus posibles respuestas de fondo- es meramente orientadora de aquella. En este sentido, debe tenerse en consideración que se trata de una función propia y exclusiva de la Administración activa, no siendo prudente ni conforme con el principio de separación de poderes (artículo 9 de la Carta Fundamental) que, en defecto y/o por omisión de la Administración en el ejercicio de esta tarea, se pretenda -como lo da a entender el personero de las sociedades actoras- que la asuma el Juez Contencioso Administrativo. Téngase en consideración que la misma norma prevé una consecuencia ante la falta de respuesta oportuna -entiéndase en el plazo legal establecido, ya indicado de cuarenta y cinco días a partir de su formulación- de una "*aprobación tácita*" de la propuesta del contribuyente consultante. Consecuentemente, el rechazo ad portas en modo alguno podría tenerse como una conducta omisiva -por falta

de pronunciamiento de fondo-, sino como lo que es, una expresión de la conducta formal -acto administrativo-, y como tal, ante una posible nulidad de esa decisión -por no adecuación de los presupuestos de admisibilidad de las consultas tributarias-, la consecuencia inmediata sería el no reconocimiento de los efectos jurídicos de ese acto desde su adopción, conforme a la previsión del numeral 171 de la Ley General de la Administración Pública, mss no resulta posible su eliminación del mundo jurídico.

Segundo: Es precisamente en razón de lo anterior, que es posible razonar que el pronunciamiento de fondo de una consulta tributaria tiene un carácter instrumental o condicionante a las resultas de una adecuada declaración y pago del tributo respectivo -en la medida en que la consulta se sustentara en una situación relativa a un tributo y período "actual"-, esto es, en tanto le definió al contribuyente consultante el contenido de una correcta declaración que haga, conforme a la interpretación dada por la Administración Tributaria, y consecuentemente, vincula a ésta última en la valoración de aquella declaración y pago. Como bien señala el propio personero de las actoras, corresponde a la Dirección General de Tributación "... el dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes" (artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, criterios que definen en gran medida, en las respuestas que con ocasión de las consultas tributarias que se le formulen, los cuales son vinculantes para la Administración Tributaria en la valoración de las determinaciones tributarias y procedimientos sancionatorios, como lo ordena el numeral 23 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria:

"Instructivos, directrices y criterios. La Administración Tributaria deberá divulgar y mantener debidamente actualizados los instructivos, directrices y criterios emitidos con el fin de facilitar a los contribuyentes, responsables y declarantes el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria y con el fin de propiciar su cumplimiento voluntario.

Dichos instructivos y directrices, al igual que los criterios que rinda la Dirección General, en respuesta a las consultas formuladas por los contribuyentes, responsables y declarantes que hayan sido publicados, tendrán carácter obligatorio para los funcionarios de la Administración Tributaria mientras no sean modificados. La Administración Tributaria está obligada a dar oportuna respuesta a las consultas que se le formulen. "

Ahora bien, en el escenario planteado, cuatro son las posibles respuestas a una consulta tributaria: una: el rechazo ad portas, por estimar la Administración Tributaria que la gestión formulada no cumple los presupuestos de admisibilidad de aquellas, según las previsiones del ordenamiento que regula el instituto de las consultas tributarias, situación en la que lógicamente no hace pronunciamiento de fondo sobre lo consultado; dos : la que de manera expresa manifiesta la aprobación de la propuesta del consultante; tres : la que de manera expresa rechaza la propuesta; y cuatro: la derivada de la falta de respuesta en tiempo de la Administración -esto es, fuera del plazo de los cuarenta y cinco días-, presupuesto en el que por mandato legal, se presupone una respuesta tácita "afirmativa" de la Administración, conforme a la frase "se debe entender aprobada la interpretación del consultante", contenida tanto en la redacción previa como en la reformada de la norma. Cualquiera de tres posibles respuestas de fondo, conforman el criterio de la Administración en relación con lo consultado, y por ello, se les ha dotado de eficacia vinculante, tanto para el contribuyente en lo que concierne a la elaboración y preparación de la respectiva declaración tributaria, y por supuesto de su pago, como de la

Administración Tributaria en la correspondiente valoración de aquella declaración y pago efectuado. Pero **en ninguna de las cuatro posibles respuestas, por sí mismas, esto es, de manera individual, es generadora de efectos jurídicos en la situación particular del contribuyente**, cuya única efectividad radica en posibilitar a éste a proceder con la presentación de la declaración o el pago del tributo según su parecer. Así, esa situación particular de cada contribuyente consultante quedará consolidada única y exclusivamente en el procedimiento de determinación tributaria -y en el evento de suscitarse también-, en el sancionatorio, no antes. Así, en los términos indicados, se trataría de un efecto reflejo de lo resuelto por la Administración Tributaria en aquellos procedimientos -determinativo y sancionatorio-, que sí tienen la virtud de afectar la situación jurídica individualizada del contribuyente consultante, según se ha explicado. En todo caso, debe tenerse en consideración que, la vinculación de tal criterio se da en los momentos de su aplicación específica, **únicamente si la declaración tributaria resulta absolutamente conforme e idéntica con la situación fáctica planteada en la consulta tributaria anterior**, teniéndose en consideración que para la formulación de aquella gestión, el contribuyente consultante **no tiene la obligación de aportar prueba alguna respecto del cuadro fáctico sobre el que la plantea**, de manera que resulta absolutamente peligroso estimar la consolidación de una situación jurídica determinada a ciegas, es decir, sin que la Administración Tributaria hubiese valorado aquella situación. Es más, la misma norma legal de referencia claramente determina que si con posterioridad, esto es, al momento de hacerse el control determinativo, se llega a determinar que la consulta se formuló sobre la base de hechos falsos o inexactos, la misma es nula. De manera que será hasta ese momento que tal pronunciamiento de fondo comenzará a surtir sus plenos efectos, no antes.

Tercero : Ahora bien, conviene precisar que se ha dado lectura -a nuestro criterio errado- de los posibles efectos favorables que por mandato legal se derivan de las respuestas de las consultas. En efecto, en el **párrafo segundo del artículo 119** de referencia se establece una "*inmunidad*" de las sanciones derivadas del excedente que resultare de la resolución administrativa, a partir de la respuesta de la Administración, única y exclusivamente en relación del período fiscal al que se refiere la consulta formulada, y siempre y cuando se pagara la diferencia dentro del plazo de los treinta días siguientes a la notificación de la respectiva resolución. Ahora bien, ese efecto deriva no de la respuesta en sí, sino de la formulación de la consulta tributaria en tiempo, siendo importante la respuesta de la Administración, únicamente a efecto de determinar el momento a partir del cual, resulta que deba hacerse el pago de ese excedente. Entiende este Tribunal que este efecto -sea la "*inmunidad*" a la sanción- sólo está prevista respecto de los tres pronunciamientos de fondo posibles, según se ha explicado previamente, mas no cuando se esté frente a un rechazo ad portas, por no darse en estos casos, del presupuesto necesario para su validación. Y además, el plazo de los treinta días para hacer buen pago del excedente que resulte, correrá a partir de la firmeza del pronunciamiento de fondo. Asimismo, el **párrafo cuarto del artículo 119** en comentario, que establece la aplicación del criterio externado por el consultante en su gestión, está circunscrito al supuesto de la respuesta tácita de la Administración, únicamente, sin que sea posible extenderlo a las respuestas expresas de fondo. Valorada la situación, en este sentido resulta cuestionable el efecto extensivo que confiere el artículo 130 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en torno a otros períodos fiscales, hasta que haya un pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria en sentido contrario, porque

excede el contenido de la norma legal que sustenta el instituto de la consulta tributaria, siendo la norma reglamentaria de rango, potencia y fuerza inferior de la legal (principio de jerarquía normativa, artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública).

Cuarto: Debe hacerse notar que, no obstante que existen varios pronunciamientos en los cuales se ha desarrollado la tesis de que cualquiera de las respuestas de fondo dada por la Administración Tributaria a las consultas tiene el carácter de "*inmodificable*", en tanto se ha calificado como "*declarativa de derechos*", es un criterio que encuentra cuestionable este Tribunal. Conforme a lo indicado en el punto anterior, la vinculatoriedad de la respuesta viene dada por mandato legal únicamente respecto de la que es tácita, se repite, conforme a la previsión del párrafo cuarto de la norma legal de referencia. Ahora bien, ese efecto no resulta técnicamente posible equiparable al supuesto del silencio positivo, por no ser conforme con las previsiones y efectos que regulan dicho instituto jurídico en el Derecho Administrativo. Es en este sentido que, la vinculatoriedad de la respuesta dada por la Administración Tributaria a una consulta tributaria no debe confundirse en modo alguno, ni con un acto declarativo de derechos y mucho menos, en caso de no respuesta en el plazo legal establecido, de la consolidación de un silencio positivo. Debe recordarse que 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.*" Así, ante la inercia o falta de respuesta de la Administración ante gestiones formuladas, el Derecho Administrativo generó la doctrina de los actos presuntos, uno positivo y el otro negativo. En cuanto al primero, tres son los supuestos en los que resulta posible la generación de un "*silencio positivo*", en los términos regulados en el propio artículo 330 de la Ley General de la Administración Pública: **1.)** cuando así se disponga **de manera expresa en norma de rango, fuerza y potencia de ley (formal y material);** **2.)** cuando se trate de autorizaciones o aprobaciones que deban acordarse en ejercicio de funciones de fiscalización o tutela; y finalmente, **3.)** cuando la gestión se origine o se refiera de permisos, licencias y/o autorizaciones, supuesto en los cuales existe un derecho fundamental pre-existente. En tanto los efectos que genera un acto presunto positivo son de relevancia para el Derecho Administrativo -y porqué no, también del Constitucional-, en aplicación de la teoría de los actos propios (doctrina que se deriva de los numerales 34, 39, 41, 45 y 49 de la Constitución Política), se debe entender que **su aplicación y declaración es de corte restrictivo -esto es no ampliativa-**, lo que se da cuando **el legislador de manera expresa y clara así lo dispone;** declaración que se repite, sólo puede hacerse mediante norma legal, no de norma reglamentaria. En el caso en estudio, el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios refiere a que en caso de no resolverse en tiempo la gestión, "*se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto*", es decir, **no** establece de manera expresa que se está ante un "*silencio positivo*"; lo que sí hace el artículo 127 del Reglamento de cita; circunstancia que resulta de suyo cuestionable de algún valor normativo, en aplicación de la jerarquía normativa y del correcto ejercicio de la potestad reglamentaria. Lo anterior, resulta también de la lectura del párrafo cuarto del citado numeral 119, en tanto dispone, que no obstante "*la aprobación*" de la interpretación por inercia de la Administración, la facultad, y por no decir, conmina a resolver la gestión, aún fuera del plazo planteado, sin necesidad de requerir acudir a los procedimientos de nulidad o de lesividad (artículos 173 y 183 de la Ley General de la Administración Pública y 34 el Código Procesal Contencioso Administrativo), para revertir aquella decisión silente, lo anterior, en los términos previstos en el artículo 127 de la Ley General de la Administración Pública:

"Cuando el agotamiento de la vía se produzca en virtud del silencio o de algún acto presunto, la Administración **siempre estará obligada a dictar la resolución de fondo, de manera expresa y motivada**, sin perjuicio de los efectos del silencio para fines de impugnación jurisdiccional, de conformidad con el Código Procesal Contencioso Administrativo."

(Texto según reforma al tenor de la Ley 8508, del veintidós de junio del dos mil seis, que entró en vigencia a partir del primero de enero del dos mil ocho. El resaltado no es del original.)

Conviene precisar que la redacción original de esta norma tenía el mismo contenido, pero hacía referencia a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De manera coincidente a tal consideración resulta ilustrativa la redacción del numeral 129 del Reglamento que regula esta materia, que expresamente, y sin requerir un procedimiento de nulidad o lesividad, facultan a la Administración a "**cambiar su criterio en cualquier momento en relación con lo consultado**" (el resaltado no es del original); a condición únicamente de notificarle al consultante dicho cambio de criterio. En efecto, debe tenerse en consideración de que, aún y cuando el Reglamento en su numeral 127 -e incluso la jurisprudencia previa sobre el tema- utilicen esa terminología -para tenerle como "*silencio positivo*"- (se insiste, cosa que la ley no hace), **lo cierto del caso es que en sentido estricto no se trata del silencio positivo que rige en el Derecho Administrativo**, al no adecuarse a los supuestos en que se configura este instituto conforme a la previsión del ordinal 330 de la Ley General de la Administración Pública. Se trata de una particular regulación ante una omisión de respuesta en un plazo determinado, a modo de "*sanción*" a la Administración Tributaria por incumplir su obligación de resolver en tiempo una consulta ante ella formulada, adecuado a la especial naturaleza jurídica de la consulta tributaria, para darle seguridad jurídica al contribuyente en lo que respecta a la preparación de su respectiva declaración tributaria y su pago debido. En todo caso, se repite, resulta inviable reconocerle un efecto propio defendible de manera autónoma o independiente de la respectiva determinación tributaria, donde se aplicaría lo "*aprobado tácitamente*" por la Administración Tributaria. Nótese que la norma reglamentaria del 127, no obstante que define esta situación como "*silencio positivo*", de manera coincidente con el citado párrafo cuarto del canon 119 de la ley de referencia, dispone la posibilidad del cambio de criterio de la Administración, se repite "*en cualquier momento*", sin necesidad para ello, de acudir a los respectivos procesos de lesividad o de nulidad. Obviamente, lo anterior no podría llevar al desconocimiento del efecto expreso dispuesto en el citado párrafo, respecto del período fiscal consultado, ello, solo si la determinación tributaria resulta totalmente acorde y conforme al cuadro fáctico que sustentó la consulta formulada. Intentar darle un efecto de tal magnitud a la respuesta resultante de una consulta tributaria lleva por sí la desnaturalización de la figura así como el posible uso abusivo del mismo, en contra de los fines que motivaron su instauración en el ordenamiento jurídico tributario nacional (doctrina del numeral 10 de la Ley General de la Administración Pública).

Quinto : Al tenor de lo indicado y teniendo como base las cuatro posibles respuestas posibles a la formulación de una consulta tributaria, así como el momento a partir del cual se generan sus efectos, se dan los siguientes supuestos, en torno a su cuestionamiento ulterior en sede jurisdiccional: **a.)** Es evidente que respecto de las respuestas afirmativas y conformes a la propuesta del contribuyente, sea a consecuencia de acto expreso de la Administración Tributaria o derivada de la "*aprobación tácita*", no se cumpliría el presupuesto dispuesto en el artículo 10 inciso 1) punto a) del Código Procesal Contencioso

Administrativo, esto es "la afectación de intereses legítimos o derechos subjetivos", haciendo improcedente cualquier impugnación en sede jurisdiccional sobre tal presupuesto; **b.)** Respecto de la respuesta negativa en acto expreso, se estima que su impugnación, de manera separada o conjuntamente con la respectiva actuación de la Administración Tributaria en procedimiento determinativo o sancionatorio es inviable e improcedente, lo anterior, por cuanto los posibles efectos del contenido del rechazo no tiene vida de manera autónoma, sino más bien en los actos posteriores en los que se aplique tal criterio. Nótese en este sentido que, en tanto el sistema tributario que rige nuestro país se sustenta en la autoliquidación del contribuyente y la fiscalización es aleatoria, eventual y por lógica consecuencia posterior, sólo tendría generaría un efecto "adverso" al contribuyente aquella vinculatoriedad, con ocasión de la fiscalización posterior que realice la Administración Tributaria, y se repite, sólo si el cuadro fáctico valorado en ese momento resulta del todo conforme con el alegado -no probado- en la consulta. Pero llegado a ese momento, no tendría sentido la impugnación del criterio externado por la Administración en ejercicio de la función consultiva, por ser reflejo ese efecto en la actuación que sí tiene la virtud de afectar la situación jurídica del respectivo contribuyente. En tales supuestos, ciertamente en caso de que la acción jurisdiccional prosperare respecto de la impugnación del acto determinativo o sancionatorio, ello descalificaría o restaría mérito al criterio jurídico expresado en el dictamen consultivo, indirectamente plasmado en el primero, pero eso no es lo mismo que admitir la impugnabilidad del pronunciamiento en sí. **c.)** Finalmente, respecto de la respuesta de inadmisibilidad de las consultas tributarias, esto es, cuando se declare un rechazo ad portas, estima este Tribunal que la discusión sobre si esa decisión es o no conforme al ordenamiento se torna inane si su impugnación en sede jurisdiccional se hace separadamente de aquél proceso de determinación tributaria o sancionatorio, siendo evidente la carencia de utilidad de aquella discusión, si no ha producido efecto negativo en los intereses del consultante, que en este caso, se traducirían únicamente en el reconocimiento de la inmunidad a la posible sanción a aplicar, conforme a la previsión del párrafo segundo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, efecto que se genera, por la formulación en tiempo de la gestión, no de la respuesta de parte de la Administración activa. En este sentido, cabe aclarar que en el voto 1360-F-S1-2012 de las ocho horas cinco minutos del dieciocho de octubre de dos mil doce, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia **no** señaló la autonomía e independencia del procedimiento de consulta respecto del proceso determinativo, sino que hizo mención a lo confuso del fallo del Tribunal que revisó y terminó anulando por tal situación, reenviando -por tratarse de un vicio procesal- el asunto al Despacho de origen para un nuevo pronunciamiento de fondo.

IX.- ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN.- Sobre la base del razonamiento esbozado en el Considerando anterior, se analiza la actuación formal impugnada. Se trata del oficio DGT-261-2012, del veintisiete de marzo del dos mil doce, la Dirección General de Tributación Directa, que rechazó *ad portas* la consulta tributaria formulada por la sociedad actora -Centro Comercial Multiplaza Sociedad Anónima- en fecha de catorce de marzo anterior. Dicha decisión fue confirmada, por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo al avocarse el asunto en sede administrativa, mediante voto 186-2013, de las nueve horas del trece de mayo del dos mil trece, ante audiencia conferida al efecto por el Juez Tramitador -de las nueve horas doce minutos del veintidós de abril del dos mil trece-. Se pide en esta demanda que se

declare disconforme con el ordenamiento jurídico dicha actuación (que ahora deberíamos entender referida también al dictado por el jerarca impropio), por estimarse que se da una violación total de los elementos de hecho, causa, motivo y contenido, por cuanto la consulta se refirió a hechos de obligación tributaria cuyo plazo para declarar o pagar no habían expirado cuando se formuló; esto es, estando vigente el plazo para declarar y pagar. Así se agregó que la consulta se puede presentar hasta el límite en que no haya vencido el plazo para declarar y pagar, e insistió en la obligación de la Administración de pronunciarse sobre el fondo del asunto, *"pues solo así se podrá saber si se va a generar el excedente entre lo que contribuyente declaró y pagó (luego de presentada la consulta y dentro del plazo respectivo) y lo que resulte del criterio administrativo."* No obstante lo anterior, no se cuestiona en este proceso ninguna actuación de la Administración Tributaria referida a la determinación del impuesto de utilidades o de renta del período fiscal del año dos mil once, en la cual pudiese tener alguna aplicación práctica el eventual fallo estimatorio de la demanda. Es más, ni siquiera se sabe la forma cómo declaró y pagó Centro Comercial Multiplaza Sociedad Anónima el período fiscal dos mil once de tales impuestos, ni tampoco, si la Administración Tributaria efectuó alguna actividad de fiscalización tributaria respecto de esos impuestos (utilidades y renta) y período fiscal (dos mil doce). Sólo vinculada a tal situación tendría utilidad el entrar a valorar la validez o no del rechazo de la consulta, en tanto, se entendería que, ante una conducta absolutamente nula, se retrotraerían los efectos a la situación anterior (artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública) esto es, a la fecha de formulación de la consulta -catorce de marzo del dos mil doce-, y con ello, el reconocimiento de la *"inmunidad"* de las sanciones tributarias. Pero siendo que la impugnación que se hace en este asunto no está ligada a aquél procedimiento de determinación tributaria, se repite, sería inútil cualquier pronunciamiento, en tanto no tendría aplicación práctica en la determinación tributaria del caso. Consecuentemente, se debe declarar inadmisibles las demandas planteadas por dirigirse contra acto que no es susceptible de ser impugnado en esta sede, se aclara, de manera separada del acto determinativo del tributo, y por ello, no son revisables las pretensiones subsidiarias de la demanda."

4. Consulta tributaria: Posibilidad de continuar su trámite pese a la presentación de la declaración

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^v

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. 156CNPT) 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 2011, 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 preven 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 inadmisibile la consulta tributaria presentada 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 establece 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 la 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 peticionado 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."

ⁱ 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. Gaceta número 117 del 04/06/1971. Alcance: 56. Colección de leyes y decretos: Año: 1971. Semestre: 1. Tomo: 2. Página: 782.

ⁱⁱ Sentencia: 00127 Expediente: 12-000331-1027-CA Fecha: 21/10/2013 Hora: 02:05:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.

ⁱⁱⁱ Sentencia: 01386 Expediente: 11-003825-1027-CA Fecha: 17/10/2013 Hora: 09:35:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

iv Sentencia: 00065 Expediente: 13-002583-1027-CA Fecha: 30/09/2013 Hora: 02:50:00 p.m.
Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

v Sentencia: 00102 Expediente: 11-003825-1027-CA Fecha: 04/06/2012 Hora: 04:20:00 p.m.
Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.