



Procedimiento Administrativo Tributario

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Proced. Adm Tributario.
Palabras Clave: Procedimiento administrativo tributario, Lesividad, Determinación de la obligación tributaria, Tribunal Fiscal Administrativo.	
Sentencias: Sala I: 445-2012, 1520-2010. Sala Const.: 13850-2008. Trib. Cont-Adm Sec. VI: 260-2012. Trib. Cont-Adm Sec.VII: 98-2011, 94-2009, 53-2009. Trib. Cont-Adm Sec. X: 108-2009.	
Fuentes: Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 19/08/2014.

El presente documento contiene jurisprudencia sobre el procedimiento administrativo tributario, sobre el mismo se explican temas como las condiciones de lesividad, la equiparación en lo judicial, los principios de la determinación de obligaciones tributarias, la inaplicabilidad de la caducidad, los fundamentos y alcances de la fiscalización, el Tribunal Fiscal Administrativo, entre otros.

Contenido

JURISPRUDENCIA	2
1. Condiciones de lesividad aplicables y análisis con respecto a la notificación de la persona jurídica	2
2. Procedimiento administrativo tributario: Análisis sobre la aplicación de la figura denominada equiparación en lo judicial.....	13
3. Principios aplicables a la determinación de la obligación tributaria	15
4. Procedimiento administrativo tributario: Análisis sobre la inaplicabilidad de la caducidad	17
5. Fiscalización tributaria: Fundamento y alcances.....	19
6. Tribunal Fiscal Administrativo: Posibilidad de solventar invalidez relativa y parcial ante existencia de incongruencia y falta de fundamentación de lo resuelto	21
7. Procedimiento administrativo tributario: Principios aplicables a la determinación de la obligación tributaria	25
8. Procedimiento administrativo tributario: Accionante considera que al impugnar el cobro de un impuesto, la norma le permite a la Administración el tiempo que desee para resolver, lo cual considera es un supuesto de interrupción ilimitada para el término de la prescripción en su perjuicio.....	27

JURISPRUDENCIA

1. Condiciones de lesividad aplicables y análisis con respecto a la notificación de la persona jurídica

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱ

Voto de mayoría:

“V.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA LESIVIDAD; PRESUPUESTOS. De previo al análisis sustantivo del caso concreto, estima necesario este Tribunal examinar el cumplimiento de los diversos presupuestos que impone el ordenamiento jurídico para la interposición de un proceso de lesividad, siendo que la ausencia de uno de estos elementos haría innecesario el examen de fondo. De manera general, la lesividad se constituye en un mecanismo jurisdiccional en virtud del cual la Administración pretende la supresión de un acto propio que genera efectos favorables a un administrado. Desde ese plano, en este tipo de contiendas, la lesividad es de corte subjetivo, en tanto pretende la anulación de una conducta que concede un derecho o, en general, un beneficio a una persona. La lesividad se encuentra positivizada en el artículo 34 del CPCA, norma que fija los elementos previos y regulaciones procesales de esta figura, al indicar lo siguiente:

“ARTÍCULO 34.-

1) Cuando la propia Administración, autora de algún acto declarativo de derechos, pretenda demandar su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, previamente el superior jerárquico supremo deberá declararlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de cualquier otra naturaleza. El plazo máximo para ello será de un año, contado a partir del día siguiente a aquel en que haya sido dictado, salvo si el acto contiene vicios de nulidad absoluta, en cuyo caso, dicha declaratoria podrá hacerse mientras perduren sus efectos. En este último supuesto, el plazo de un año correrá a partir de que cesen sus efectos y la sentencia que declare la nulidad lo hará, únicamente, para fines de su anulación e inaplicabilidad futura.

2) La lesividad referente a la tutela de bienes del dominio público no estará sujeta a plazo.

3) Corresponderá al Consejo de Gobierno la declaratoria de lesividad de los actos administrativos dictados por dos o más ministerios, o por estos con algún ente descentralizado. En tales supuestos, no podrán ser declarados lesivos por un ministro de distinto ramo.

4) La declaratoria de lesividad de los actos dictados por órganos administrativos con personalidad jurídica instrumental, será emitida por el superior jerárquico supremo.

5) La pretensión de lesividad no podrá deducirse por la vía de la contrademanda.”

Asimismo la norma procesal citada debe complementarse con el numeral 173 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) –reformado por el artículo 200 inciso 6) del CPCA– que dispone en lo relevante lo que sigue:

“Artículo 173.-

1) Cuando la nulidad absoluta de un acto declaratorio de derechos sea evidente y manifiesta, podrá ser declarada por la Administración en la vía administrativa, sin necesidad de recurrir al contencioso-administrativo de lesividad, previsto en el Código Procesal Contencioso-

Administrativo, previo dictamen favorable de la Procuraduría General de la República; este dictamen es obligatorio y vinculante. Cuando la nulidad absoluta verse sobre actos administrativos directamente relacionados con el proceso presupuestario o la contratación administrativa, la Contraloría General de la República deberá rendir el dictamen. En ambos casos, los dictámenes respectivos deberán pronunciarse expresamente sobre el carácter absoluto, evidente y manifiesto de la nulidad invocada.

2) Cuando se trate de la Administración central del Estado, el ministro del ramo que dictó el respectivo acto deberá declarar la nulidad. Cuando se trate de otros entes públicos o Poderes del Estado, deberá declararla el órgano superior supremo de la jerarquía administrativa. Contra lo resuelto cabrá recurso de reposición o de reconsideración, en los términos del Código Procesal Contencioso-Administrativo.

3) Previo al acto final de anulación de los actos a que se refiere este artículo, la Administración deberá dar audiencia a las partes involucradas y cumplir con el debido procedimiento administrativo ordinario dispuesto en esta Ley.

4) La potestad de revisión oficiosa consagrada en este artículo, caducará en un año, a partir de la adopción del acto, salvo que sus efectos perduren.

5) La anulación administrativa de un acto contra lo dispuesto en este artículo, sea por omisión de las formalidades previstas o por no ser absoluta, evidente y manifiesta, será absolutamente nula, y la Administración estará obligada, además, al pago por daños, perjuicios y costas; todo sin perjuicio de las responsabilidades personales del servidor agente, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 199.

6) Para los casos en que el dictado del acto administrativo viciado de nulidad absoluta, evidente y manifiesta corresponda a dos o más ministerios, o cuando se trate de la declaratoria de nulidad de actos administrativos relacionados entre sí, pero dictados por órganos distintos, regirá lo dispuesto en el inciso d) del artículo 26 de esta Ley.

7) La pretensión de lesividad no podrá deducirse por la vía de la contrademanda.”

De las normas citadas es posible extraer las condiciones subjetivas, objetivas, procedimentales y temporales de la lesividad, a saber:

a) Desde la óptica subjetiva, la legitimación activa se concede a la Administración emisora del acto cuestionado. En ese sentido se pronuncia el CPCA, al indicar:

“ARTÍCULO 10.-

(...)

5) La Administración podrá impugnar un acto propio, firme y creador de algún derecho subjetivo, cuando el superior jerárquico supremo haya declarado, en resolución fundada, que es lesivo a los intereses públicos.”

Esto significa que la legitimación activa dentro del proceso contencioso administrativo de lesividad la tendrá la Administración Pública que dictó el acto administrativo propio, firme y creador de derechos subjetivos en el destinatario. Ese acto solo puede ser declarado lesivo por el respectivo superior jerárquico supremo, emitiendo un acto debidamente fundado que indique las razones del por qué considera que la conducta administrativa es contraria a los intereses públicos. Por lo tanto, si desde la perspectiva subjetiva la Administración Pública no cumple las condiciones dichas, carecería de legitimación activa dentro del proceso contencioso administrativo, que podrá ser alegada por la parte demandada como excepción de fondo, e incluso apreciada de oficio por el Tribunal decisor, al ser un presupuesto necesario para el dictado de la sentencia de fondo. Asimismo, la legitimación pasiva la ostentaría el receptor de los efectos de la conducta administrativa que se declara lesiva.-

b) Desde la óptica objetiva, la lesividad se constituye como un mecanismo de eliminación jurídica de actos administrativos que sean sustancialmente disconformes con el ordenamiento jurídico, sea, los actos que padezcan de algún nivel de invalidez, sea absoluta o relativa, en cualquiera de sus tipologías (artículos 128, 158, 165 y concordantes de la citada LGAP). En esa línea, la Administración debe declarar lesivo a los intereses públicos esa conducta, lo que debe ser establecido dentro de un marco de acciones internas de la administración que son impostergables para formular la acción. Precisamente, a nivel del proceso contencioso administrativo, una inadecuada declaratoria de lesividad provocaría un defecto en la demanda, al ser el procedimiento administrativo declaratorio de lesividad un presupuesto previo a la presentación de la misma, que incluso debe ser aportada copia certificada del acto que declara la lesividad de una conducta administrativa que crea derechos subjetivos con el escrito de demanda, según se desprende de manera implícita del artículo 58 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Esto significa, que en la fase de trámite del actual proceso contencioso administrativo, las partes pueden indicarle al juez tramitador la inadecuada declaratoria de lesividad, e incluso es obligación del juez de trámite constatar desde un inicio que la declaratoria de lesividad que se presenta con la demanda, cumpla con las condiciones que se vienen explicando en esta sentencia. Si no es así, el juez tramitador puede declarar inadmisibles la demanda desde un inicio o en cualquier momento de la fase de trámite del proceso contencioso administrativo.-

c) En lo que respecta al orden procedimental, se impone que el jerarca máximo supremo de la Administración Pública respectiva declare la lesividad del acto, sea por lesión a intereses económicos, fiscales o de otra índole que se desprendan del interés público, para lo cual, ha de contar con un criterio jurídico-técnico de base que sustente esa determinación. A diferencia de otras figuras de supresión de conductas públicas, no requiere de audiencia al tercero, sino solo de acciones a lo interno de la Administración, siendo que es dentro del proceso judicial que el tercero podrá establecer sus alegatos de defensa. Ahora bien, cuando el acto emane del Estado (ver artículo 1 de la citada LGAP), sea, de la Administración Central, la demanda solo podrá ser incoada por la Procuraduría General de la República (artículo 16 de la Ley N° 8508), previo pedimento del jerarca máximo supremo y previa declaratoria interna de lesividad, con detalle de los motivos de ese criterio. Si es el caso de las administraciones públicas descentralizadas, deberá declararla el órgano superior supremo de la jerarquía administrativa.-

d) En cuanto a la dimensión temporal, la normativa procesal establece un plazo de un año contado a partir de la emisión del acto (no de su comunicación) para declararlo lesivo a los intereses públicos y, luego de esa declaratoria (y no a partir del vencimiento de ese primer año) se otorga, en principio, un plazo de un año para plantear la acción contenciosa administrativa a modo de plazo fatal de caducidad, salvo en casos de actos con nulidad absoluta, en cuyo caso, la declaratoria de lesividad puede realizarse en tanto perduren sus efectos, corriendo el año aludido desde el cese definitivo de dichos efectos. En esa hipótesis, la eventual sentencia estimatoria dispondrá la nulidad únicamente para la inaplicabilidad futura del acto, constituyéndose en una excepción expresa al régimen de retroactividad de las nulidades absolutas establecido por el ordinal 171 de la LGAP. Las dos excepciones a ese aspecto temporal de un año se configuran en casos de: a) tutela del dominio público, en los que la acción de lesividad no está sujeta a plazo por la aplicación de la cláusula general de imprescriptibilidad de ese tipo de bienes, según se deriva del ordinal 261 del Código Civil; y, b) materia tributaria, en la cual el artículo 41 inciso 2)

ibídem señala que el plazo máximo para incoar el proceso será el mismo que disponga el ordenamiento jurídico como plazo de prescripción para el respectivo derecho de fondo que se discute. Precisamente, si no se cumple el aspecto temporal de la lesividad, las partes –e incluso de oficio el juez tramitador o decisor– pueden determinar la existencia de una caducidad de la acción en los términos de los artículos 39 y siguientes del CPCA. En síntesis, si una Administración Pública pretende interponer un proceso contencioso administrativo de lesividad, deberá cumplir las condiciones expuestas anteriormente; y si no es así, lo procedente por parte del órgano jurisdiccional es declarar una inadmisibilidad de la demanda, sin poder entrar a analizar los alegatos de fondo del proceso, ya que se debe recordar que la falta de una adecuada declaratoria de lesividad tiene un efecto eminentemente procesal y no de fondo de las cuestiones debatidas dentro del proceso.-

VI.- CONDICIONES DE LA LESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. Ahora bien, en materia tributaria, la lesividad, además de las regulaciones que establecen las normas referidas en el considerando anterior, se encuentra regulada en el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), reformado por el artículo 201 inciso 3) del CPCA, que dispone:

“Artículo 165.-

Contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, el interesado podrá iniciar un juicio contencioso–administrativo, de acuerdo con las disposiciones del Código Procesal Contencioso–Administrativo.

Cuando la dependencia o institución encargada de aplicar el tributo estime que la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo no se ajusta al ordenamiento jurídico, podrá impugnarla de acuerdo con las disposiciones del Código Procesal Contencioso–Administrativo; para ello, deberá adjuntar la autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de la Administración Tributaria.

Para lo anterior, el órgano o la entidad encargada de aplicar el tributo deberá presentar, al referido Ministerio o autoridad, un informe motivado que indique las razones por las que estima conveniente impugnar la respectiva resolución administrativa. El Ministerio o la entidad competente deberá decidir sobre la procedencia de la impugnación, previo dictamen del órgano legal correspondiente.”

Este numeral establece ciertas reglas importantes tocante a la impugnación de las resoluciones emanadas del Tribunal Fiscal Administrativo, que son totalmente atinentes al presente caso, y son las siguientes:

1) El primer párrafo del artículo citado, establece la procedencia de que cualquier sujeto, sea un particular o incluso una Administración Pública, que no se encuentra conforme con lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, pueda presentar una demanda directa contra lo resuelto por ese jerarca impropio. Se debe recordar que en materia tributaria no existe el agotamiento preceptivo de la vía administrativa, por lo que cualquier persona privada o pública, puede facultativamente presentar un proceso contencioso contra el acto final de la Administración Tributaria a quo o presentar un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, cuando corresponda a ese órgano conocer de esa instancia apelativa. Ahora, si este jerarca impropio resuelve en contra de los intereses del recurrente, éste puede acudir directamente a la vía del proceso contencioso administrativo de conocimiento.-

2) El segundo párrafo de la norma señalada, hace referencia a cuando una Administración Tributaria estima que lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo no se ajusta al

ordenamiento jurídico podrá impugnarla ante la jurisdicción contencioso administrativa. Ahora bien, debe recordarse que en la dinámica fiscal, al estar vedada del jerarca natural la potestad de revisión de las conductas de las Administraciones Tributarias inferiores (numeral 102 incisos b y d de la Ley N° 6227), competencia que ha sido otorgada por imperativo de ley al Tribunal Fiscal Administrativo, según se desprende del ordinal 156 del CNPT, constituyéndose en esa fase recursiva una jerarquía impropia (control no jerárquico). Teniendo en cuenta lo indicado, debe hacerse las siguientes distinciones:

a.- Cuando la Administración Tributaria Central encargada al Ministerio de Hacienda o las Administraciones Tributarias dependientes, se encuentran disconformes con una resolución emanada del Tribunal Fiscal Administrativo, al formar parte este jerarca impropio de la estructura administrativa de la Administración Pública Central, la impugnación de esa conducta ante la jurisdicción contencioso administrativa debe hacerse siguiendo los presupuestos de un proceso contencioso administrativo de lesividad (34 del CPCA), ya que las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo son actos propios y firmes, específicamente del Ministerio de Hacienda. Por ello, el Ministro de Hacienda, como superior jerárquico supremo de la Administración Tributaria Central, debe declarar lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que considere es contraria al ordenamiento jurídico, al resolver un recurso de apelación que se presente contra lo resuelto por la Administración Tributaria Central. Precisamente, es criterio de este Tribunal que el párrafo segundo del artículo anteriormente citado, cuando indica *"(...) para ello, deberá adjuntar la autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de la Administración Tributaria"*, se está refiriendo a que el Ministro de Hacienda debe dictar un acto que declare lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado, la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que no le es favorable a lo resuelto por la misma Administración Tributaria Central. Es decir, el párrafo indicado, está haciendo referencia a que la declaratoria de lesividad de una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que viene a perjudicar lo resuelto por la Administración Tributaria Central, debe ser realizada por el Ministro de Hacienda, contando éste con un informe motivado previo que indique las razones por las que se estima conveniente impugnar la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, que sería un criterio técnico tributario emanado de los órganos internos de la Administración Tributaria Central. Asimismo, también debe adjuntarse previamente un dictamen del órgano legal correspondiente, criterio técnico legal elaborado por el respectivo Departamento Legal del Ministerio de Hacienda. En general, lo indicado al final del párrafo segundo del numeral 165, está haciendo referencia únicamente a la Administración Tributaria Central, no a las Administraciones Tributarias Descentralizadas, ya que éstas tienen reglas distintas para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo.-

b.- El artículo citado del CNPT, al hablar de la dependencia o institución encargada de aplicar el tributo, está distinguiendo dos tipos de administraciones tributarias, que serían la Administración Tributaria Central, encargada especialmente al Ministerio de Hacienda y las Administraciones Tributarias Descentralizadas, que por disposición de distintas leyes especiales, tienen encomendadas la fiscalización y recaudación de ciertos tributos, separados a los recaudados por la Administración Tributaria Central (por ejemplo, el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, IFAM, es una Administración Tributaria Descentralizada que se encuentra encargada de recaudar el 10% del Impuesto a los Licores). Ahora bien, las Administraciones Tributarias Descentralizadas al emitir resoluciones concernientes a los tributos que administran, las personas disconformes con

lo resuelto pueden facultativamente acudir al recurso de apelación ante el jerarca impropio que sería el Tribunal Fiscal Administrativo. Si lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo es desfavorable a los intereses de la Administración Tributaria Descentralizada, ésta puede acudir al proceso contencioso administrativo de conocimiento común y no debe hacerlo por medio de un proceso de lesividad, como si es el caso de la Administración Tributaria Central. Esto se debe a que el Tribunal Fiscal Administrativo pertenece a la estructura administrativa de la Administración Pública Central y no a la Descentralizada. Lo que significa que cuando el indicado Tribunal resuelve un recurso de apelación que desfavorece a una Administración Tributaria Descentralizada, por ende, un ente público, ese acto no es propio de esta última, por lo que no requiere declararlo lesivo, ya que no es su propio acto. Además, el superior jerárquico supremo del Tribunal Fiscal Administrativo sería el Ministro de Hacienda y no el jerarca supremo de la Administración Tributaria Descentralizada. Esto significa, que el jerarca supremo de una Administración Tributaria Descentralizada, no es competente para declarar lesiva una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, esto según lo dispuesto en el artículo 34 del CPCA en relación al numeral 129 de la LGAP, siendo que no existe relación jerárquica alguna. En este mismo sentido, una Administración Tributaria Descentralizada, tiene legitimación activa para impugnar directamente ante esta jurisdicción lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, por medio de lo indicado en el artículo 10 incisos 1) a), e) y 4) del CPCA. Es decir, amparados bajo la legitimación general que tiene cualquier sujeto de derecho privado y público de impugnar conductas administrativas que les sean perjudiciales a sus intereses. Precisamente, cuando una Administración Tributaria Descentralizada impugna una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, lo que se interpone es un típico proceso contencioso administrativo interadministrativo, en el cual la parte actora será la Administración Tributaria Descentralizada y la demandada el Estado representado por la Procuraduría General de la República.-

3) Precisamente, el tercer párrafo del numeral 165 del CNPT viene a confirmar lo expuesto anteriormente. Nótese que ese último párrafo hace referencia a que el órgano o la entidad encargada de aplicar el tributo deberá presentar al Ministerio de Hacienda (entiéndase al Ministro de esa cartera como superior jerárquico de la Administración Tributaria Central) o autoridad (superior jerárquico de la Administración Tributaria Descentralizada) dos informes, que serían los siguientes:

a.- Informe técnico tributario que explique los motivos por los que se estima adecuado impugnar la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo;

b.- Informe o dictamen del órgano legal correspondiente. Es decir, dictamen legal en el caso del Ministerio de Hacienda de su departamento o asesoría legal, así como el departamento legal de la respectiva Administración Tributaria Descentralizada.-

Justamente, estos informes servirán de base para que en el caso de la Administración Tributaria Central –entiéndase el Ministerio de Hacienda– emita el acto administrativo que declara lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que le resultó perjudicial. Ahora, el camino procesal en el caso de la Administración Tributaria Central será el cumplir las disposiciones del artículo 34 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Por su parte, en los casos de las Administraciones Tributarias Descentralizadas, los informes indicados son necesarios para que sus respectivos superiores jerárquicos tomen la decisión de impugnar lo resuelto en su perjuicio por parte del Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso Administrativo común interadministrativo entablado en contra del Estado. En

consecuencia, queda claro que la Administración Tributaria Central solo puede impugnar una resolución desfavorable del Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso administrativo de lesividad, cumpliendo con los presupuestos establecidos en el citado artículo 34 en relación al 10 inciso 5), ambos del CPCA. Por otro lado, las Administraciones Tributarias Descentralizadas, pueden impugnar lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso administrativo común interadministrativo. Ahora bien, si una Administración Tributaria Descentralizada declara lesivos a sus intereses fiscales y económicos lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo y presenta a su vez el proceso contencioso administrativo de lesividad, esto sería incorrecto y conllevaría a las siguientes consecuencias:

1. La nulidad absoluta del acto administrativo que declare lesivo una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo. Esto debido a que existiría falta de competencia de parte de la Administración Tributaria Descentralizada, ya que como se explicó, solo el superior jerárquico supremo puede declarar la lesividad de sus propios actos y el Tribunal Fiscal Administrativo no es un órgano perteneciente a ninguna Administración Tributaria Descentralizada, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 de la LGAP en relación al 10 inciso 5) y 34 del CPCA, los actos dictados en las condiciones dichas, serían absolutamente nulos;

2. Si se interpone el proceso contencioso administrativo por la vía de la lesividad, en la condiciones explicadas, existiría una falta de legitimación activa de la Administración Tributaria Descentralizada que se debe declarar de oficio por parte del Tribunal Decisor. Asimismo, en la fase de trámite, el juez respectivo puede declarar la inadmisibilidad de la demanda al no haberse cumplido adecuadamente con el camino procesal correspondiente. Esto significa, que si una Administración Tributaria Descentralizada presenta un proceso de lesividad en contra de lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, esa vía procesal no puede corregirse y la demanda debe ser declarada inadmisibile. Ahora bien, debe recordarse que la inadmisibilidad de una demanda tiene efectos meramente formales, por lo que pese a la inadmisibilidad declarada, la Administración Tributaria Descentralizada, puede corregir el defecto en sede administrativa y en lugar de presentar un proceso de lesividad, puede impulsar un proceso contencioso administrativo común el cual no tendría el defecto procesal apuntado. Por último, debe quedar claro que si el Tribunal Decisor detecta una falta de legitimación activa en las condiciones explicadas, se insiste, debe decretarla de oficio, pese a que la parte demandada desista de esa excepción, ya que es obligación de todo órgano jurisdiccional revisar la legitimación activa y pasiva, así como el derecho que le asiste a las partes en conflicto (en este caso teniendo en consideración lo dispuesto en el numeral 182 de la LGAP). Además, al dictarse una inadmisibilidad producto de defectos procesales, se impide al Tribunal Decisor emitir un pronunciamiento en cuanto a las cuestiones de fondo que se viene debatiendo en el proceso.-

VII.- REVISIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS PRESUPUESTOS DE LA LESIVIDAD EN EL *SUB EXAMINE*. Hechas las precisiones anteriores, procede ingresar en el examen del cumplimiento de los presupuestos arriba enumerados en el caso concreto sometido a conocimiento y resolución de esta Cámara. Comenzando con lo relativo a los presupuestos subjetivos de la lesividad, se tiene que la declaratoria de lesividad efectivamente proviene del superior jerárquico de la Administración emisora del acto, que en el caso de la Administración Central debe ser el Ministro del ramo y, específicamente en el supuesto que es aquí de interés, del Ministro de Hacienda (ver hecho probado 10). En lo que toca a

los presupuestos objetivos, se constata que el acto impugnado –que en este caso es la resolución N° 350-S-2009 de las 10:00 horas del 20 de octubre del 2009 de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo (ver hecho probado 7)– efectivamente es de carácter favorable a los intereses de la actora, pues revocó la resolución SR-SA-01-V-0375-9 y dejó sin efecto la sanción de cierre de negocio impuesta en ella. Si bien podría argumentarse que este no es, *stricto sensu*, un acto declarativo de derechos (que es a lo que alude la literalidad del numeral 34.1 del CPCA), considera este órgano colegiado que ello no es óbice para la procedencia de la acción, por un doble motivo. En primer término, la doctrina nacional –que este Tribunal prohíja– ha aclarado que el instituto de la lesividad es aplicable también a la categoría más general de los actos favorables. En efecto: *“La declaratoria de lesividad es un presupuesto obligatorio de los procesos contencioso-administrativos en los que la propia administración pública impugna, en condición de parte actora, un acto administrativo formal externo de alcance concreto o general –pero no normativo– que ha dictado previamente, que se encuentra firme y resulta favorable o declaratorio de derechos para el administrado.”* (JINESTA LOBO, Ernesto. *“Manual del proceso contencioso-administrativo”*. Editorial Jurídica Continental, San José, 2009, pg. 119). En segundo lugar, la norma especial del artículo 165 del CNPT es flexible, en el sentido de que para la correspondiente impugnación solo se precisa que la Administración considere *“que la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo no se ajusta al ordenamiento jurídico”*, sin calificar si ella es declarativa de derechos y ni siquiera si es favorable. Continuando con el análisis del caso concreto, la declaratoria de lesividad está contenida en una resolución debidamente fundada y de la cual se aporta copia certificada, como parte del expediente administrativo (el ya citado hecho probado 10). Con respecto a los presupuestos procesales de la acción, se verifica que la declaratoria de lesividad estuvo precedida por los necesarios criterios técnico-jurídicos que la sustentan y que, en este caso, debían provenir de la Administración Tributaria Central y de la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda, como en efecto sucedió, según consta de los hechos probados 8) y 9). La acción fue interpuesta por la Procuraduría General de la República como abogada del Estado y en contra la empresa beneficiaria de los efectos del acto impugnado; además, no fue planteada por vía de contrademanda. Finalmente, en lo relativo a los presupuestos temporales de la lesividad, se ha acreditado que entre el día siguiente a la fecha de adopción del pronunciamiento atacado (21 de octubre del 2009) y el de la declaratoria de lesividad (19 de octubre del 2010) no transcurrió más de un año; como tampoco corrió entre esta última fecha y la de interposición de la demanda (28 de setiembre del 2011: hecho probado 12) el plazo de prescripción del derecho de fondo, que a esa fecha era de tres años, conforme al párrafo primero del artículo 51 del CNPT. Así las cosas, estima el Tribunal que en la especie se satisface todos los requerimientos legales para la procedencia de la demanda de lesividad, de manera que lo que resta es examinar los alegatos de fondo correspondientes.-

VIII.- SOBRE EL FONDO (VOTO DE MAYORÍA). Este órgano colegiado –por mayoría– estima que la acción es procedente y así debe ser declarado. Del repaso del acto que se impugna se desprende que el fundamento empleado por la Sala Segunda del TFA para revocar la sanción de cierre impuesta por la ATSJ fue el siguiente:

“CONSIDERANDO

I.- OBJETO DE LA PRETENSION DEL RECURSO DE APELACION INTERPUESTO. Que el recurso es para que este Tribunal acoja incidencia de nulidad de lo actuado, conforme al artículo 223

de la Ley General de la Administración Pública, al no haberse realizado correctamente la notificación del requerimiento de pago No. ATSJ-ACA-PS-872-2008, de fecha 28 de octubre del 2008, que solicita el pago de las declaraciones de ventas pendientes de cancelación de los meses abril, junio, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre del año 2007. Estima que la citada notificación nunca se entregó personalmente con lo cual se incumplió con lo establecido en el artículo 243 de la Ley General de la Administración Pública, lo cual conforme al artículo 223 ibídem, lo coloca en estado total de indefensión. Continúa manifestando que el 25 de noviembre del 2008 se presentó por su propia voluntad a las oficinas de Tributación para corroborar los saldos pendientes que tenía, ese mismo día fue notificado de los mismos y del traslado de cargos ATSJ-ACA-TC-165-2008, procediendo a cancelar de inmediato los impuestos pendientes que se le indicó, lo cual, de acuerdo a su dicho, es reflejo de la buena fe con que ha actuado en todo momento y el no haber interpuesto recurso alguno contra dicho traslado de cargos, obedeció simplemente a creer que con la cancelación de los impuestos, no existía sanción alguna posterior, ya que en ningún momento se le aclaró que para un proceso administrativo como este, requería la asesoría de algún profesional en el ámbito tributario. Para estos efectos acompaña declaración de la señora Ana Calvo Zúñiga, quien indica que nunca entregó dicho documento al señor Murillo (Folios 40-43 y 55).

II- FONDO DEL ASUNTO. CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL.-

Avocado (sic) el Tribunal al análisis y consideraciones que constituyen el caso en estudio, estima que si bien es cierto se tiene por demostrado que a la contribuyente se le realizó un requerimiento de pago por los periodos pendientes de cancelación de las declaraciones del Impuesto General sobre las Ventas, de los meses de abril, junio, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre del año 2007, por un monto total de ¢1.336.846.83, también es igualmente cierto que consta en autos que el contribuyente cancelo (sic), según recibo oficial de pago, los impuestos y recargos por presentación tardía, así como autoliquidó las sanciones administrativas correspondientes (Folios del 9 al 22), situación que se produce el mismo día en que se le notifica el traslado de cargos y observaciones, 25 de noviembre del 2008. De acuerdo con lo anterior estima este Tribunal que en tales condiciones, lo afirmado por el contribuyente en el sentido de que nunca tuvo conocimiento de la notificación de aquel requerimiento, pues de lo contrario hubiera actuado formal y oportunamente en el cumplimiento de dichas obligaciones, se considera una explicación razonable y congruente con el cuadro fáctico que consta en autos y en estas condiciones se considera improcedente la imposición de una sanción administrativa tan drástica como la del cierre de negocios a que se contraen las presentes diligencias, por lo que se impone revocar la resolución que así lo ordena. En casos similares al presente, este Tribunal y los órganos Jurisdiccionales competentes, se han pronunciado en los siguientes términos: ‘... No obstante lo anterior, consta en autos, que a pesar de haberse constituido la causal de cierre de establecimiento comercial, el contribuyente ha cumplido a la fecha con los deberes formales a que se refieren las presentes diligencias. Lo anterior constituye una atenuante muy especial, por lo que la Dirección a quo, de acuerdo con los principios de discrecionalidad y aplicando las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica y los principios elementales de justicia, lógica y conveniencia, y siendo la sanción administrativa del cierre de negocio de acuerdo con el artículo 20 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, una facultad discrecional de aquella Dirección, esta podrá a la hora de ejecutar el acto administrativo, dimensionar sus efectos y reducir en mayor o menor grado o inclusive dejar de aplicar la sanción correspondiente, buscando la satisfacción de aquellos principios consagrados en la ley que

norma la materia.’ (TFA 401-V-98P, de las once horas del cuatro de setiembre de mil novecientos noventa y ocho). Este criterio es compartido en la resolución No. 826-2009 de las catorce horas treinta minutos del cinco de mayo del dos mil nueve, del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, en donde, en lo que interesa dice: ‘... Ahora, este órgano jurisdiccional, debe llamar la atención de la Administración Tributaria, que la sanción impuesta en este caso se encuentra proporcionada a los hechos que se tuvieron (sic) por probados, por lo tanto las conductas administrativas impugnadas las considera este órgano jurisdiccional legales y conformes con el bloque de legalidad. Sin embargo, no comparte el criterio externado por la Administración Tributaria de San José y el mismo Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido de aplicar el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 3, inciso d) del Reglamento de Cierre de Negocios, de manera automática, sin hacer un adecuado análisis de proporcionalidad y razonabilidad, aduciendo que estas normas no le otorgan una potestad discrecional a la Administración Tributaria. Precisamente, de lo explicado en los anteriores considerandos, se concluye que el artículo 86 del Código citado, si le otorga a la Administración Tributaria una potestad discrecional, que impone la necesidad de un análisis de proporcionalidad y razonabilidad en determinar la sanción más adecuada al hecho cometido, por lo que el criterio externado por la representación estatal, la Administración Tributaria de San José y la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de que no existe discrecionalidad y que la norma únicamente le permite a la Administración aplicar la sanción de forma automática una vez cometida la falta, es una tesis incorrecta...’. En vista de los hechos expuestos, consideraciones legales y jurisprudencia establecida al efecto en casos similares al presente y en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las normas tributarias, se estima que lo procedente es dejar sin efecto la sanción de cierre de negocios a que se contraen las presentes diligencias.

POR TANTO

Se revoca la resolución recurrida y se deja sin efecto la sanción de cierre de negocio del establecimiento mercantil propiedad de la empresa recurrente, MUFLASA S.A., ubicada de La plaza de deportes de Mozotal 300 metros al este, Guadalupe, Goicoechea, San José. COMUNÍQUESE.” (Lo subrayado es nuestro.)

Como se nota, el TFA optó por desconocer el hecho de que –según se tuvo por acreditado en el hecho probado 1) *supra*– el oficio N° ATSJ-ACA-PS-872-2008 fue notificado el 28 de octubre del 2008 en las instalaciones de la actora, donde lo recibió la secretaria de la compañía, de nombre Ana Calvo Zúñiga, quien, conforme a su propio dicho, luego omitió entregar la comunicación al personero legal de la empresa. En este sentido y como bien lo argumenta la representación estatal, este mismo Tribunal y Sección ha indicado anteriormente (sentencia N° 29-2011-VI de las 16:10 horas del 3 de febrero del 2011) que, para efectos tributarios, el domicilio fiscal (el cual, en el caso de las personas jurídicas y según los artículos 27 y 30 del CNPT, incluye no solo el que ellas comuniquen sino, además: el lugar donde se encuentre su dirección o su administración central; el lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración; el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y el que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los anteriores) es el que vale para cualquier comunicación que le haga la Administración Tributaria; además, que tales notificaciones se tienen por bien hechas cuando las reciba cualquier persona mayor de edad que se encuentre en el lugar, como sucedió en este caso:

“No necesariamente, ni es un requisito de validez de la notificación en materia tributaria, se debe notificar al contribuyente (persona jurídica), en su domicilio fiscal y al mismo tiempo a su representante legal, la segunda condición no es necesaria para que la notificación se tenga por bien realizada.”

En consecuencia, la señalada interpretación que hace el TFA resulta sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico y debe ser anulada. Nótese que, frente a la claridad de los preceptos legales sobre el tema del domicilio y sus implicaciones, la tesitura que plasma el acto aquí reprochado ilegítimamente restringe, estorba, el ejercicio de las potestades de control del Estado en materia tributaria, lo cual resulta evidentemente contrario a los intereses fiscales. Permitir que una comunicación válidamente efectuada no surta sus efectos en función del sencillo expediente de que un(a) empleado(a) de una empresa fiscalizada “olvide” entregarla a los personeros correspondientes o se “traspapele” equivaldría, ni más ni menos, que a entronizar la evasión tributaria. Lo anterior no desdice, en absoluto, lo que este mismo Tribunal ha venido sosteniendo en cuanto a la discrecionalidad con que cuenta la Administración para valorar la aplicación de la sanción de cierre de un establecimiento; se trata de cuestiones completamente distintas. Es decir, no se entra aquí a valorar si, en este caso concreto, ejercer esa potestad resulta proporcional y razonable o no. A tono con lo que se peticiona en la demanda, nos limitamos a declarar que la exigencia de que la notificación tributaria sea entregada personalmente al representante legal de una persona jurídica fiscalizada como requisito para su validez y eficacia, resulta contraria a derecho.-

IX.- ANÁLISIS DE OFICIO DE LOS PRESUPUESTOS DE FONDO RELATIVOS A LA LEGITIMACIÓN, EL INTERÉS Y EL DERECHO. Conforme se explicó *supra*, no obstante que en el presente asunto la parte demandada fue declarada rebelde por no haber contestado la demanda y en ese tanto no hay excepciones formuladas, resulta de rigor para este Tribunal analizar de oficio los presupuestos de fondo de toda sentencia, como lo son la legitimación *ad causam* activa y pasiva, el interés actual y el derecho; de manera que pueda determinarse si las pretensiones de la parte actora son o no conformes al ordenamiento jurídico. En ese sentido, para este Tribunal el demandante cuenta con suficiente legitimación activa para participar en este proceso conforme al artículo 10 inciso 1.a del CPCA. Además, la acción se dirige correctamente contra la persona jurídica que se ve favorecida con los efectos del acto cuestionado. Por otra parte, el interés se mantiene actual toda vez que se requiere de una resolución jurisdiccional que declare la nulidad que se pretende, en tutela de los intereses fiscales del Estado. Finalmente, en cuanto al derecho, estima esta Cámara que los pedimentos formulados por la parte actora resultan procedentes, lo cual obliga a estimar la demanda en los términos siguientes: 1) Se declara que la resolución N° 350-S-2009 de las 10:00 horas del 20 de octubre del 2009, de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, lesiona los intereses fiscales y económicos del Estado y, en razón de ello, se anula. Y, 2) Se confirma la resolución por infracción administrativa N° SR-SA-01-V-0375-9, emitida por la Administración Tributaria de San José a las 8:12 horas del 13 de marzo del 2009. Se advierte, eso sí, que no se ingresa a revisar la conformidad jurídica de esta última actuación con el ordenamiento jurídico, por exceder el objeto del proceso de lesividad, que se constriñe al examen de legalidad del acto impugnado.”

2. Procedimiento administrativo tributario: Análisis sobre la aplicación de la figura denominada equiparación en lo judicial

[Sala Primera de la Corte]ⁱⁱ

Voto de mayoría

“VI.- A partir de lo anterior, resulta necesario precisar en dos aspectos relevantes. El primero, lo establecido en la norma 116 del CPCA, y lo que sobre la figura que en aquella se regula, por lo novedosa, ha señalado la doctrina nacional. La disposición en cuestión está ubicada en el Título VI “Terminación del proceso”, Capítulo I “Otros modos de terminación”. Tal enunciado, de manera expresa señala: “...1) Durante el transcurso del litigio, la parte principal podrá solicitar que se equiparen en lo judicial, total o parcialmente, los efectos de la resolución administrativa firme y favorable, siempre que esta última haya recaído sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa discutida en el proceso, aunque no haya sido destinataria de sus efectos, se trate de partes distintas o no haya intervenido en el procedimiento administrativo en el que se produjo. / 2) Cualquiera de las partes remitirá al Tribunal de juicio, para su conocimiento, la copia del texto expreso de lo actuado o resuelto en sede administrativa. / 3) La Administración contará con un plazo máximo de ocho días hábiles para remitir, a la autoridad judicial, la comunicación del texto indicado; dicho plazo será contado a partir del día siguiente a la adopción del acto firme con incidencia en las pretensiones del interesado. En caso de omisión, cualquier sujeto legitimado tendrá la facultad de hacerlo antes o durante la realización de la audiencia preliminar o del juicio oral y público. / 4) Recibida la comunicación, la autoridad judicial dará audiencia inmediatamente, a las partes por el plazo de cinco días hábiles. / 5) Dentro de los ocho días hábiles posteriores a la conclusión de la audiencia indicada en el apartado anterior, la autoridad judicial acogerá la referida equiparación con fundamento en lo resuelto por la Administración. Asimismo, la denegará en forma motivada, cuando no verse sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa o cuando lo resuelto en la vía administrativa sea sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico. En este último caso, la petición se denegará, sin que ello implique prejuzgar sobre la validez del acto que se pretende equiparar; para ello, deberá acudir a otro procedimiento o proceso.” (El subrayado no es del original). Conforme lo establecido en el mandato 112 del CPCA, ese mecanismo posibilita la terminación anticipada del proceso, de tal suerte que, la resolución que así lo disponga, “...tendrá autoridad de cosa juzgada.”, agrega esta Sala, material. Como se indicó, siendo una figura novedosa, resulta de interés lo que ha precisado la doctrina nacional, que este órgano acoge y agrupa respecto de los siguientes aspectos: 1) Denominación. Puede llamarse “equiparación judicial”, precisa esta Cámara, “de los efectos de la resolución administrativa en favor de un tercero”. 2) Concepto. El término “resolución administrativa” comprende como tal a esta y a los acuerdos. En el inciso 5) de la norma, se sustituye el término “resolución” por el de “acto”, que en ese contexto es mucho más amplio. 3) Objetivo. La equiparación en lo judicial, total o parcialmente, de los efectos del acto, es decir, los que hagan o sean propios de la identidad en la conducta o relación jurídica cuestionadas. Esta figura también resulta plenamente aplicable, cuando en un proceso por omisión o inactividad administrativa, se cumplan los requisitos establecidos en el precepto jurídico de comentario. 4) Características del acto administrativo. Ha de ser

externo, favorable, firme y recaído sobre la misma conducta o relación jurídico-administrativa discutida en la causa. Puede ser anterior al proceso o acaecer durante el transcurso de este. Debe provenir de la misma Administración demandada en el asunto, y dictado a favor de un tercero, sea, de quien es ajeno al proceso judicial. 5) Solicitante de la equiparación. La parte principal, pues es la que podrá requerir la equiparación. 6) Momento para solicitarla. Durante el transcurso del litigio sin resolver, sea, aquél en el que no ha habido pronunciamiento de fondo. 7) Deberes y obligaciones de las partes. Se les asigna un deber genérico de poner en conocimiento el texto expreso de lo resuelto o actuado en sede administrativa. Como obligación específica de la Administración, hacerlo en el plazo máximo de ocho días, aunque no se establece sanción ante su incumplimiento. Cuando la norma alude a la Administración como la obligada a dar parte en la sede judicial de lo resuelto administrativamente, “...debe entenderse referida a la Administración activa, y no al ente fiscalizador o a su representante judicial (Procuraduría General de la República, por ejemplo)”. 8) Órgano ante quien se presenta. No se restringe al Tribunal de juicio, en virtud de lo establecido en el inciso 3) de la norma “...a la autoridad judicial,...”. Puede serlo ante el juez tramitador, el conciliador o ante el Tribunal de juicio “...En la segunda hipótesis, el conciliador deberá remitir el expediente de inmediato al tramitador.”. 9) Trámite y efectos de resolución. a) Recibida la comunicación, la autoridad judicial dará audiencia inmediatamente a las partes, por el plazo de cinco días hábiles. b) De resultar procedente, la autoridad judicial acogerá la equiparación con fundamento en lo resuelto por la Administración, extendiendo al proceso, total o parcialmente los efectos de la resolución. c) El auto-sentencia producirá cosa juzgada material. d) Si la equiparación fue parcial, en lo que no hubiere sido reconocido y se mantenga por tanto como pretensión latente, se continuará el proceso. e) En cuanto a la improcedencia de la equiparación, “...Se trata de una valoración jurisdiccional que exige de un pronunciamiento debidamente motivado, con indicación clara de por qué no existe la misma conducta o relación jurídica, o por qué se presenta la disconformidad con el Ordenamiento Jurídico. Nótese que no es suficiente cualquier infracción jurídica, por leve que fuera, para denegar la equiparación. Será necesaria una “disconformidad sustancial” con el ordenamiento. Una que provoque invalidez plena, de las que no puedan ser subsanadas o convalidadas en vista de la grave violación, por forma o fondo, del bloque de legalidad...”. f) La equiparación es improcedente, si el acto dictado en sede administrativa está cuestionado a través de los medios legales pertinentes, en esa sede o jurisdiccionalmente. g) “...si después de admitida en firme la equiparación, sobreviene la nulidad o anulación posterior del acto originario cuyos efectos se extendieron, sólo a través del proceso de revisión podrá replantearse el pronunciamiento judicial pasado en calidad de cosa juzgada material, siguiendo las reglas contenidas en el artículo 154 del CPCA.” ”

3. Principios aplicables a la determinación de la obligación tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“QUINTO: Fondo de la demanda. I- Sobre el debido proceso en materia tributaria. Como toda otra rama del Ordenamiento Jurídico, la materia impositiva o tributaria reviste las mismas condiciones de sujeción y respeto al Derecho que contiene y proclama la Constitución Política vigente, a la cual no puede jurídicamente ni soslayar ni rebasar. Para el Sistema Jurídico vigente, el respeto por la garantía a obtener un debido proceso, es un derecho fundamental que consagra el propio texto constitucional. Ha sido la Jurisdicción Constitucional, la que ha venido dándole sentido a esta garantía, y conforme a sus preceptos jurisprudenciales, se puede concluir que el debido proceso es una garantía fundamental del Sistema Jurídico costarricense que por ser tal, es decir, una garantía del ordenamiento jurídico, resulta de rigurosa observación y cumplimiento en todos los ámbitos de ese mismo Sistema Normativo (ya es clásica la evocación al abordaje del tema conforme a los alcances de los votos de la jurisdicción constitucional números 15-90 y 1739-92, a cuyos elocuentes textos se remite el planteamiento de este tópico). En materia estrictamente tributaria, el debido proceso comporta la observancia primeramente, de la ley de la materia, es decir, de la normativa que regula el tributo de que se trata, luego, de las disposiciones generales, como las del Código Tributario, y de las que por remisión de su texto admita dicha ley (en este sentido véanse los Artículos 77 y 155 del citado Código). Algunas leyes tributarias como las del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto General sobre las Ventas carecen de una regulación normativa estrictamente procedimental en sus textos, lo que obliga a aplicar en forma supletoria el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en lo no previsto, la Ley General de la Administración Pública en materia de procedimientos y los Códigos Procesal Civil y Procesal Penal, según el caso. De tal manera que la garantía a obtener de la Administración Tributaria un debido proceso se concreta primeramente, en cumplimiento de las normas de procedimiento dispuestas tanto en el Código Tributario, como en lo que fuere supletorio, las de la mencionada legislación complementaria, es decir, el Libro II de la Ley General de la Administración Pública, sobre los procedimientos –sancionatorios-, y los Códigos Procesal Civil y Procesal Penal que admite aquella normativa. Lo anterior es reflejo del principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria, pues ha de ser la Ley en todo momento la norma que disponga el marco de actuaciones en las que se expresa el poder tributario del Estado. Para cada una de las actuaciones que deba realizar en el ejercicio de sus competencias y atributos la Administración Tributaria, debe observar las susodichas regulaciones. Así, en lo que respecta a la aplicación del tributo mediante las acciones concretas de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, cobro de la obligación al deudor, régimen recursivo, sanciones y acciones favorables al administrado (como los institutos jurídicos mediante los cuales se extingue la obligación tributaria), ha de regir en todo momento las disposiciones que establezca la Ley, sin que las administraciones por si o mediante actuaciones aisladas de sus funcionarios, estén facultados para crear procedimientos o disponer deberes a cargo del particular que la ley no haya definido como tales. De tal forma que obtener un debido proceso en materia tributaria es que el declarante sea en

todo momento sometido al fuero de la ley y no al de la arbitrariedad de la administración ni la de sus agentes. Aunado a ello, las actuaciones concretas propiamente dichas de la Administración Tributaria, tales como fiscalizar y determinar la obligación y al sujeto pasivo, así como emitir la resolución determinativa de adeudo fiscal –con indicación de los montos, períodos y demás cargas fiscales en contra del administrado-, o incluso, la imposición de algún tipo de sanción administrativa en contra del renuente al cumplimiento de la obligación tributaria –por ejemplo el cierre de establecimiento-, son actuaciones que exigen el sometimiento de la administración a satisfacer en el administrado la garantía a obtener y ser sujeto de un debido proceso, es decir, un procedimiento dispuesto por ley, no arbitrario ni heurístico, lo cual en todo caso, es congruente con el no menos importante principio de legalidad de las actuaciones de la Administración Pública previsto en el Artículo 11 de la Constitución Política y matizado en lo concreto de las actuaciones, en el también numeral 11 de la Ley General de la Administración Pública, conforme a los cuales, el funcionario público está sometido a la Ley y no puede dejar de cumplirla ni realizar actuaciones que no estén autorizadas por la Ley, por eso están sujetos al principio de transparencia funcional y al de rendición de cuentas por sus actuaciones ante los mecanismos de revisión dispuestos (por ley). Al analizar en ocasión anterior tema relativo a este asunto, la Sección Primera de este Tribunal, mediante Voto N° 107-2008 de las trece horas treinta minutos del quince de abril de dos mil ocho explicó:

"IV.- DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: El punto central que se discute en este asunto se refiere a la aplicación o no por parte del ente demandado, del procedimiento debido en orden a establecer la obligación tributaria que se cobra al actor en los actos impugnados. Dada la naturaleza de los alegatos que ambas partes han planteado **es menester indicar que la materia tributaria también está regida por los principios que informan todo procedimiento administrativo, esto es impulso de oficio, búsqueda de la verdad maerial, defensa y principio de contradictorio básicamente, siendo de carácter fundamental el derecho al debido proceso que implica necesariamente el de ser oído (expresar argumentos) y el de ofrecer prueba.** Precisamente la determinación de la obligación tributaria, cuando ésta es el resultado de un acto de la Administración, y no el producto de una autoliquidación voluntaria del contribuyente, es un procedimiento administrativo tributario, y como tal, en su desarrollo deben observarse los principios anteriormente señalados. Así, el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria, debe ser el resultado de la realización de una serie de actos tendientes a comprobar si se ha producido o no el hecho imponible y en caso afirmativo, a la cuantificación del adeudo, pero en la ejecución de estas distintas etapas, participa también el administrado, pues como ya se dijo, se trata de un procedimiento administrativo que surge en el marco de una relación jurídica administrativa. En este sentido, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece una serie de disposiciones que regulan la ejecución de la determinación, y que contemplan desde el inicio de las actuaciones, la participación del sujeto pasivo de esa relación. Concretamente, el artículo 144 del cuerpo normativo citado, inicia el procedimiento con una vista que la Administración Tributaria le otorga al contribuyente sobre las actuaciones realizadas y los cargos formulados, y respecto de los cuales éste tiene la oportunidad de presentar alegatos y prueba de descargo (artículo 145). (...) Sobre el particular, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha señalado:

"Asimismo, cabe señalar que esta Sala ya se ha manifestado sobre la constitucionalidad de la potestad de certificar de la administración en materia tributaria municipal (sentencia número 3930-95 de las quince horas del veintisiete de julio de mil novecientos noventa y cinco), **haciendo énfasis en la obligación de la administración de respetar los derechos que el ordenamiento jurídico le otorga a quien se vea sujeto a un procedimiento administrativo que culmine con el establecimiento de una obligación económica.** (...) dichos principios y garantías derivan, en general, de los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, y más específicamente de la Ley General de la Administración Pública cuyos principios del procedimiento, por la especial naturaleza de la materia que regulan, resultan de acatamiento obligatorio. Dentro de ellos, según la sentencia número 0015-90 de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del cinco de enero de mil novecientos noventa de esta Sala se encuentran: "...a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho a ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la gestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación adecuada de la decisión que dicta la Administración y de los motivos en que ella se funde y e) el derecho del interesado de recurrir la decisión dictada...". V. Si el procedimiento administrativo ordinario concluye con la determinación de responsabilidad y el establecimiento de una cantidad líquida exigible, la Administración procederá a dictar el acto administrativo... (...)." (Sala Constitucional, resolución 247-M-96 de las 9:21 hrs. de 10 de mayo de 1996)" (la negrita y el subrayado no son del original).

De lo expuesto, se concluye entonces, que el debido proceso, es un derecho y una garantía constitucional que dispone el Ordenamiento Jurídico y que comprende a prácticamente todas las ramas de actividad normativa en las que el ciudadano común, en condición de administrado, deba afrontar la actividad formal y aún la simplemente material de la Administración Pública tendiente a imponerle el pago de un adeudo fiscal, un deber de hacer, restringir o de alguna manera suprimir un derecho, aplicarle una sanción, o imponerle del deber de abstenerse de hacer una conducta o práctica."

4. Procedimiento administrativo tributario: Análisis sobre la inaplicabilidad de la caducidad

[Sala Primera de la Corte]^{iv}

Voto de mayoría

"VI.- El punto medular del agravio, y alrededor del cual gravitan los distintos argumentos expuestos por el casacionista, es si la paralización ocurrida en varias oportunidades durante la tramitación del procedimiento determinativo incoado contra la actora, puede generar su caducidad. En este sentido, un primer aspecto que debe ser analizado es que los procedimientos de esta naturaleza, en virtud de la exclusión expresa contenida en el numeral 367 de la LGAP (reiterada en los decretos ejecutivos no. 8797-P y 9669-P), se

encuentran regulados en forma independiente por el CNPT. Lo anterior sin perjuicio, claro está, de la aplicación supletoria del primer cuerpo normativo cuando resulte necesario por falta de norma expresa, según lo dispone el artículo 155 del CNPT. En este sentido, el Tribunal consideró: *“Por otro lado, respecto de la postura que sostiene la representación estatal en cuanto a la inaplicabilidad de la caducidad a los procesos iniciados por la Administración, debe decirse que, en efecto, esa pareciera ser la tesis que estuvo plasmada en la Ley General de la Administración Pública hasta el año 2006 (y, por ende, al momento de los hechos que son relevantes para sub lite)... Para lo que aquí interesa, estima este Colegio que el contraste de ambas redacciones (más lo dispuesto en el artículo 367.2.d de la misma LGAP, que ciertamente excluye la materia tributaria de la aplicación del procedimiento administrativo regulado en ella, en tanto cuente con sus propias regulaciones al respecto) sirve para confirmar el argumento de que, al menos dentro del marco temporal en que transcurren los hechos que son de relevancia en este asunto, la figura de la caducidad efectivamente no aplicaba a los procesos tributarios de fiscalización, iniciados por la propia Administración.”* Ahora bien, el recurrente arguye que entre el reclamo administrativo y la resolución determinativa, y tiempo después, entre la apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo y el fallo de ese órgano, transcurrieron 15 y 17 meses, respectivamente, lo que genera la caducidad del procedimiento por cuanto se debe aplicar el numeral 340 de la LGAP. En esencia, se plantean dos aspectos que se encuentran concatenados. Por un lado, que en el caso de los procedimientos tributarios, el precepto de cita resulta aplicable en forma supletoria, por integración del ordenamiento, y por el otro, que para la solución del presente asunto, se debe considerar la redacción actual de la norma (en virtud de la reforma contenida en el CPCA) que se afirma quebrantada, y no la original. En cuanto al primero de ellos, el punto a dilucidar es si el hecho de que las disposiciones adjetivas atinentes al procedimiento tributario no prevean la figura de su caducidad constituye, o no, una laguna normativa, circunstancia de la cual pende la decisión por adoptar en el sub examine. En criterio de esta Sala, y por las razones que de seguido se exponen, la respuesta que se debe dar a esta interrogante es negativa. En términos generales, es preciso aclarar que el hecho de que un instituto no se encuentre regulado, no implica, en forma automática, que exista una laguna. Esto en virtud de que bien puede darse el supuesto de que la omisión haya sido intencional por parte del legislador, a efectos de no habilitar determinada figura o consecuencia jurídica en un campo específico. A manera de ejemplo, en ciertos procedimientos, se ha dispuesto que la acción caduca en un plazo de tiempo determinado, mientras que en otros no. A partir de esta lógica, no sería dable afirmar que, respecto de los segundos, existe una laguna que deba ser suplida, mediante la analogía o la aplicación supletoria de otros preceptos. Los vacíos normativos se dan cuando, en aplicación del principio de plenitud del ordenamiento, se presenta un conflicto por una situación de hecho no prevista en forma expresa, que debe ser resuelta, o bien, cuando la legislación aplicable la regula pero en forma incompleta. En materia procesal, por tratarse de una concatenación de etapas, los distintos actos procedimentales se encuentran dispuestos en la normativa, aunque sea en forma mínima. Así, la aplicación supletoria se daría cuando lo regulado resulte insuficiente. En síntesis, las figuras que pueden ser aplicadas son aquellas que se encuentren vinculadas con los elementos de los actos o etapas procesales previstas en forma expresa para el procedimiento específico que sea objeto de análisis. Ahora bien, en el caso concreto, resulta claro que ni el CNPT ni el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria regulan el instituto de la caducidad

del procedimiento determinativo. No obstante lo anterior, ello no supone, contrario a lo que afirma el casacionista, que deba aplicarse en forma supletoria el numeral 340 de la LGAP. La caducidad es una forma distinta de finalización de los procedimientos administrativos, la cual se produce cuando su tramitación se paraliza por una causa imputable a su promovente por el plazo que al efecto se fije a nivel legal. Como se puede observar, constituye un mecanismo que procura sancionar la indolencia al momento de gestionar el avance de las distintas etapas tendientes al dictado del acto final. Ahora bien, dado su carácter excepcional (por tratarse de una salvedad a la regla general de que los procedimientos finalizan con el dictado del acto final), así como por el hecho de que se trata de una sanción procesal (lo que la diferencia del desistimiento o la renuncia, que suponen un decaimiento sobrevenido del interés del promovente), considera esta Sala que su aplicación no es generalizada, sino que debe estar prevista en forma expresa al momento en que se regulan los distintos cauces procedimentales. Así las cosas, lo dispuesto en la LGAP sobre la caducidad no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria, y en ese tanto, no se puede producir la vulneración aducida. En virtud de lo anterior, no son atendibles los restantes argumentos relacionados con la aplicación retroactiva de la reforma al canon 340 de la LGAP. Por último, en lo tocante al alegato de la falta de competencia en virtud del tiempo, es menester aclarar que esta solo se limita cuando *“su existencia o ejercicio esté sujeto a condiciones o términos de extinción”*, tal y como se preceptúa en el ordinal 66 de la LGAP. Aún más, dicho canon agrega: *“No se extinguirán las competencias por el transcurso del plazo señalado para ejercerlas, salvo regla en contrario”*. Así, para los efectos de esta norma, debe diferenciarse entre la caducidad de la acción y la caducidad del procedimiento. De estas, únicamente la primera extingue la competencia, pero únicamente para el caso concreto. La segunda, por el contrario, en nada se relaciona con la competencia, ya que se trata, como se ha dicho, de una sanción ante la indolencia en el impulso del procedimiento, pero no afecta los elementos esenciales de la acción, la cual podría ser iniciada nuevamente salvo que haya operado la prescripción del derecho. En consecuencia, debe rechazarse el cargo opuesto.”

5. Fiscalización tributaria: Fundamento y alcances

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección X]^v

Voto de mayoría

“VI) SOBRE EL FONDO: A continuación se analizarán uno a uno los argumentos presentados por la sociedad actora y que fundamentan la demanda. Iniciaremos analizando el primer y cuarto argumentos: Esta Cámara considera que la actora no lleva la razón con lo expuesto. Debe considerarse en primer término, que si bien es razonable que existan disposiciones reglamentarias que establezcan criterios objetivos para la selección de los contribuyentes sometidos a fiscalización tributaria, por sí sola la inobservancia de esos criterios o la selección de otros de los establecidos, no produce la nulidad de los actos de inicio de una actuación fiscalizadora. Debe tenerse presente que el ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria de la que está investida la Administración Tributaria, participa de la característica de irrenunciabilidad de las potestades de imperio (numeral

66.1 de la Ley General de la Administración Pública) y que encuentra en esos criterios objetivos de selección, un instrumento de racionalización del accionar administrativo, permitiendo que los órganos encargados puedan priorizar en el ejercicio de sus funciones. El ejercicio de la potestad de fiscalización encuentra fundamento directamente en lo establecido en los artículos 18 y 24 constitucionales, así como en el numeral 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, norma que fue invocada en el inicio de la actuación fiscalizadora (véase fs. 383-384 del expediente administrativo), no pudiendo causar nulidad el hecho que al mismo tiempo haya sido invocado y citada de forma incompleta disposiciones del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes, y aun disposiciones reglamentarias derogadas, como lo aduce la actora. En ese sentido, se encuentra que si al inicio de las actuaciones fiscalizadoras, no se había constatado que la actora se encontrara dentro de la categoría de los "Grandes Contribuyentes Nacionales" o "Grandes Empresas Regionales", tampoco determina por sí sola que exista falta de motivo en la decisión inicial de fiscalización, por cuanto, por el solo hecho de ser contribuyente podía ser en todo momento sometida a una fiscalización, como en efecto se realizó. También, se considera que con la mención de la norma de rango legal (desarrollo de la constitucional) que autoriza la fiscalización y la determinación del período e impuestos a examinar, el acto de inicio de las actuaciones fiscalizadoras se encuentra debidamente motivado, se cumple con la previsión del art. 133 de la Ley General de la Administración Pública, sin que por una cita incorrecta de normas reglamentarias, se pueda invalidar esa decisión de la Administración. Cabe agregar que en todo caso, los reclamos no pueden prosperar por tres razones adicionales: **1)** La potestad de fiscalización tributaria que tiene su origen en la propia Constitución (relación de los artículos 18 y 24), no puede ser limitada o reducida por normas de menor jerarquía, como pretende la actora; **2)** No se pudo causar indefensión a la actora, por cuanto durante la tramitación del procedimiento administrativo tributario, se le brindó las oportunidades necesarias para argumentar y presentar las pruebas necesarias en su defensa, amén que de conformidad con el artículo 24 constitucional, se autoriza a la Administración Tributaria para revisar los libros de contabilidad para fines tributarios, lo que en efecto se hizo, pidiendo información a dependencias de bancos del Estado. En ese sentido, debe tenerse presente que no cabe la nulidad por la nulidad misma, siendo que para que haya existido agravio, debió demostrarse cómo la información pedida a terceros causó efectivamente menoscabo en la esfera de los derechos de la sociedad actora, demostración que en este caso se echa de menos; **3)** Que el acto de comunicación de actuaciones fiscalizadoras, es un acto preparatorio que por sí mismo no puede generar ni vulnerar derechos subjetivos, pudiendo la actora -como en efecto lo hizo-, a partir de la notificación del traslado de cargos impugnar las decisiones de la Administración, que le pudieran causar perjuicio. En el sentido anterior, véase el considerando quinto de la sentencia N° 871-F-2007 de las diez horas cuarenta y cinco minutos del cuatro de diciembre del dos mil siete."

6. Tribunal Fiscal Administrativo: Posibilidad de solventar invalidez relativa y parcial ante existencia de incongruencia y falta de fundamentación de lo resuelto

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

Voto de mayoría

“**XII.-** No obstante lo anterior, opina el Tribunal que no se puede afirmar lo mismo respecto de la resolución número TFA-465-2006-P del Tribunal Fiscal Administrativo. Para entender por qué, se debe destacar que el recurso de apelación que conoció dicha instancia –visible a folios 39-50 del expediente administrativo– planteó el tema del cobro de intereses conforme al ordinal 57 del Código Tributario en dos momentos: 1) Al alegar la nulidad de la resolución apelada por falta de pronunciamiento sobre el particular (en el punto segundo del aparte titulado “Incidente de nulidad”); y, 2) al reiterar todo lo expresado en cuanto al fondo de este tema, tanto en el aparte titulado “Derecho” del recurso, como durante la audiencia oral que se realizó el 10 de octubre del 2006 (a juzgar por la copia de las diapositivas empleadas por la actora en este acto; específicamente a folio 70). A nuestro juicio, la primera alegación mencionada –sea, la de nulidad– fue bien rechazada por el Tribunal Fiscal Administrativo en el considerando III de su pronunciamiento, partiendo de que el vicio no había sido denunciado por la parte al interponer recurso de revocatoria ante la Administración Tributaria de San José, por lo que precluyó la oportunidad procesal para hacerlo. Sin embargo, se observa que el TFA no se pronunció acerca del tema del cobro de intereses en el análisis de fondo, ni siquiera para ratificar los escuetos argumentos de la resolución DT-01-R-1291-3. En este sentido, no cabe pensar que la frase final del considerando III (que señala: “... *este Tribunal estima que la resolución recurrida se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, en aplicación correcta de las disposiciones legales que regulan la materia...*”) contenga un razonamiento jurídico suficiente al efecto, capaz de satisfacer las exigencias del numeral 147, inciso d), del Código Tributario en lo referente a explicitar los fundamentos de la decisión; y ni siquiera las del artículo 136.1.b de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), que requiere tan solo la “mención sucinta” de los fundamentos del acto, al resolver un recurso. Así las cosas, estaremos frente a un vicio de incongruencia entre lo pedido y lo decidido, si se estima que el pronunciamiento del TFA omitió resolver del todo acerca de la citada cuestión; o bien estaremos ante un problema de inadecuada fundamentación, si se considerara que sí lo resolvió implícitamente por medio de la frase genérica recién transcrita. Cualquiera de los dos defectos resulta suficiente para provocar una nulidad del acto. Veamos:

“**IV.- DE LA MOTIVACIÓN COMO ELEMENTO ESENCIAL DE LA ACTUACIÓN FORMAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.-** (...). En efecto, cabe advertir que la existencia y validez de todo acto **administrativo** depende de la concurrencia de varios elementos esenciales, impuestos por el ordenamiento jurídico, que para una mayor comprensión, pueden clasificarse en materiales, relativos a los elementos subjetivos (competencia, legitimación e investidura), objetivos (fin, contenido y motivo –artículos 131, 132 y 133 de la Ley General de la Administración Pública y 49 de la Constitución Política –) y formales, comprensivos de la forma en que se adopta el acto, sea, el medio de expresión o

manifestación (instrumentación), la motivación o fundamentación (artículo 136 de la citada Ley General) y el procedimiento seguido para su adopción (artículos 214 y 308 de la Ley General de la Administración Pública y 39 y 41 de la Constitución). La motivación consiste

‘... en una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la respectiva administración pública al dictado o emanación del acto administrativo. La motivación es la expresión formal del motivo y, normalmente, en cualquier resolución administrativa, está contenida en los denominados ‘considerandos’ – parte considerativa–. La motivación, al consistir en una enunciación de los hechos y del fundamento jurídico que la administración pública tuvo en cuenta para emitir su decisión o voluntad, constituye un medio de prueba de la intencionalidad de esta y una pauta indispensable para interpretar y aplicar el respectivo acto administrativo.’ (JINESTA LOBO, Ernesto. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I. (Parte General). Biblioteca Jurídica Dike. Primera edición. Medellín, Colombia. 2002. p. 388.)

De manera que la motivación debe **determinar la aplicación de un concepto a las circunstancias de hecho singulares de que se trate** (según desarrollo de la jurisprudencia española, propiamente en la sentencia del 18 de mayo de 1991, RA 4120, aceptando considerando de la apelada, que cita las SSTs de 23 de setiembre de 1969, RA 6078, y 7 de octubre de 1970, RA 4251, citado por el autor Marcos M. Fernando Pablo, en su obra La motivación del acto administrativo. (Editorial Tecnos, S. A. Madrid. 1993, página 190); es decir, se trata de una decisión (sic) concreta, que liga los hechos con el sustento normativo; de manera que cuando hay una breve alusión a normas generales y hechos inespecíficos, se puede concluir que no hay aporte suficiente de justificación (sic), en la medida en que de ellos no es posible deducir los elementos valorados por la autoridad gubernativa para tomar la decisión, lo cual adquiere la mayor trascendencia cuando se trata de actos limitativos o restrictivos de derechos subjetivos o en los que se impone una sanción al administrado. Por su contenido, se constituye en factor determinante del debido proceso y derecho de defensa, que tiene plena aplicación en el ámbito administrativo, según lo señaló la Sala Constitucional a partir de la sentencia 15-90, de las dieciséis horas cuarenta y cinco horas del cinco de enero de mil novecientos noventa, al enunciar los elementos mínimos de este principio constitucional

‘(...) a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho de ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la cuestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; **d) notificación adecuada de la decisión que dicta la administración y de los motivos en que ella se funde** y e) derecho del interesado de recurrir la decisión dictada ...’ (El resaltado no es del original.)

Es por ello que al tenor del artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública, resulta exigido para la Administración motivar los actos que imponen obligaciones; limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos; resuelvan recursos; los que se dictan con separación del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de los órganos consultivos; los que mantienen la ejecución del que es impugnado; los generales de carácter normativo (reglamentos) y los discrecionales de carácter general. Así, **si no**

hay motivación, se incurre en un vicio de forma que afecta gravemente el acto, viciándolo de nulidad absoluta.

V.- (...) En el caso en estudio, se acusa la falta de motivación de la resolución recurrida, (...). Al respecto debe hacerse la observación que esta infracción está estrechamente vinculada con la otra acusada, esto es su incongruencia (...). En efecto, debe recordarse que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el legislador ha establecido como principio general –en materia procesal– la congruencia de toda resolución o fallo administrativo de contenido tributario con las pretensiones y alegatos formulados por el administrado, al exigir llenar los siguientes requisitos:

- a) Enunciación del lugar y fecha;
- b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;
- c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- d) Fundamento de la decisión;
- e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta;
- f) Determinación de los montos exigibles por tributos.'

Es así como el sujeto activo de la pretensión es quien –de antemano–, fija los límites dentro de los cuales debe resolver la Administración, la que no puede omitir pronunciamiento sobre todos y cada uno de los puntos traídos a debate, porque de lo contrario se incurre en incongruencia, la cual ha sido definida en la jurisprudencia contenciosa de la siguiente manera:

'... consiste en la falta de relación entre lo pedido y lo resuelto, relativamente a las partes, al objeto o a la causa; ésta la constituyen los hechos.- No se da entonces la incongruencia por las contradicciones que puedan resultar por ejemplo entre los hechos probados o no probados y los pronunciamientos, o entre éstos y las apreciaciones de fondo; en tal situación lo más que podría hacer sería una defectuosa motivación del fallo, que es cuestión de otra índole, concretamente del recurso de casación por el fondo, por error de hecho o de derecho en la apreciación de la prueba.- Dicho de otro modo, no hay incongruencia entre las consideraciones de la sentencia y lo resuelto en la parte dispositiva. Finalmente, la sentencia puede otorgar todo lo pedido, como denegarlo todo, y si puede esto último, con igual o mayor razón puede conceder sólo una parte, y en ninguno de esos casos se incurre en incongruencia; ésta se daría si se otorgara más de lo pedido o fuera de lo pedido, que es lo que se denomina ultra petita y extra petita.' (Sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia número 35-91, de las quince horas del veintidós de marzo de mil novecientos noventa y uno).

Es así como se constituye en una obligación procesal de acatamiento ineludible la debida correspondencia entre lo solicitado por el actor en la demanda y lo resuelto por el órgano administrativo, la cual debe ser cumplida de conformidad con la norma legal transcrita, y en aplicación, en forma subsidiaria, de lo dispuesto en los artículos 99, 153 y 155 del Código Procesal Civil. Esta rigurosidad en las formalidades no es un capricho del legislador, sino que tienen su fundamento en la finalidad de que no queden puntos sin resolver, oscuros o contradictorios; de manera que las resoluciones no se dicten antojadizamente por la Administración, sino conforme a un formato previamente establecido en una norma de rango legal, según se anotó. Los diversos alegatos debatidos en el expediente administrativo deben ser resueltos en forma clara y fundamentada, sin que puedan existir contradicciones dentro del fallo; cada párrafo debe ir señalado con un

número que lo identifique, expresarse los hechos tenidos por probados, con la debida indicación de los folios respectivos del expediente que lo respalde, y por supuesto, la resolución debe estar debidamente motivada, según se indicó, de tal suerte, que la parte dispositiva tiene que coincidir en todo con la parte considerativa, esto es, con las consideraciones de fondo dadas, sin que exista contradicción alguna entre ambas partes.

V.- Cabe advertir que no es sólo en las instancias jurisdiccionales que debe darse cabal cumplimiento a las garantías y elementos que conforman el debido proceso –que derivan de las garantías establecidas en los artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41 y 42 de la Constitución Política–, sino que son de acatamiento obligatorio en los procedimientos administrativos sancionatorios, como lo ha considerado en forma reiterada la jurisprudencia de la Sala Constitucional (en tal sentido, entre otras, se pueden consultar las sentencias números 15-90, 3433-93, 3929-95, 1484-96, 5516-96 y 2003-13140), precisamente en atención a que en ellos puede imponerse una obligación, suprimirse o denegarse un derecho subjetivo o interés legítimo, o una sanción administrativa (de suspensión, destitución, económica, etc.), las cuales ostentan naturaleza punitiva.” (Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, N° 542-2007 de las 10:50 horas del 23 de noviembre del 2007.)

XIII .- Ahora bien, establecido que existe un vicio de nulidad en la resolución cuestionada, se estima que dicha invalidez es solamente relativa y, además, parcial, por lo que cabe solventarla devolviendo el asunto al Tribunal Fiscal Administrativo para que se pronuncie expresamente acerca del aspecto omitido, sin necesidad de dejar sin efecto los restantes extremos de la resolución número TFA-465-2006-P cuyo contenido resulta separable. Lo anterior en aplicación de lo establecido en la Ley General de la Administración Pública:

“Artículo 164.-

(...)

2. La invalidez parcial del acto no implicará la de las demás partes del mismo que sean independientes de aquella.”

En efecto, el tema planteado –procedencia del cobro de intereses sobre los montos ajustados del impuesto sobre la renta aplicado a la actora, conforme al numeral 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios– representa un aspecto puramente accesorio, que bien podría ser tanto acogido como rechazado sin afectar lo principal, que es el ajuste impositivo en sí. Y puesto que el defecto señalado consiste en la omisión de un elemento del contenido del acto (sobre el que se dejó de resolver), para subsanarlo, bastará con que el citado Tribunal complete su pronunciamiento a ese respecto, por vía de un acto de convalidación, cuya eficacia se retrotrae a la del pronunciamiento original, conforme a la misma LGAP:

“Artículo 187.-

1.- El acto relativamente nulo por vicio en la forma, en el contenido o en la competencia podrá ser convalidado mediante uno nuevo que contenga la mención del vicio y la de su corrección.

2.- La convalidación tiene efecto retroactivo a la fecha del acto convalidado.”

7. Procedimiento administrativo tributario: Principios aplicables a la determinación de la obligación tributaria

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

Voto de mayoría

“IV [...] Tribunal resuelve como sigue: De lo transcrito se observa que la parte actora esgrime en su defensa la existencia de vicios de nulidad en la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, fundamentalmente por violaciones al Principio del Debido Proceso, por la falta de valoración de la prueba ofrecida y por la ausencia de pronunciamiento de los agravios presentados en aquella sede administrativa. Con respecto a la aplicación del Principio de Debido Proceso en materia tributaria, ya este Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, en el voto N° 107-2008 de las trece horas treinta minutos del quince de abril de dos mil ocho explicó: **“IV.- DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: El punto central que se discute en este asunto se refiere a la aplicación o no por parte del ente demandado, del procedimiento debido en orden a establecer la obligación tributaria que se cobra al actor en los actos impugnados. Dada la naturaleza de los alegatos que ambas partes han planteado *es menester indicar que la materia tributaria también está regida por los principios que informan todo procedimiento administrativo, esto es impulso de oficio, búsqueda de la verdad material, defensa y principio de contradictorio básicamente, siendo de carácter fundamental el derecho al debido proceso que implica necesariamente el de ser oído (expresar argumentos) y el de ofrecer prueba.*** Precisamente la determinación de la obligación tributaria, cuando ésta es el resultado de un acto de la Administración, y no el producto de una autoliquidación voluntaria del contribuyente, es un procedimiento administrativo tributario, y como tal, en su desarrollo deben observarse los principios anteriormente señalados. Así, el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria, debe ser el resultado de la realización de una serie de actos tendientes a comprobar si se ha producido o no el hecho imponible y en caso afirmativo, a la cuantificación del adeudo, pero en la ejecución de estas distintas etapas, participa también el administrado, pues como ya se dijo, se trata de un procedimiento administrativo que surge en el marco de una relación jurídica administrativa. En este sentido, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece una serie de disposiciones que regulan la ejecución de la determinación, y que contemplan desde el inicio de las actuaciones, la participación del sujeto pasivo de esa relación. Concretamente, el artículo 144 del cuerpo normativo citado, inicia el procedimiento con una vista que la Administración Tributaria le otorga al contribuyente sobre las actuaciones realizadas y los cargos formulados, y respecto de los cuales éste tiene la oportunidad de presentar alegatos y prueba de descargo (artículo 145). (...) Sobre el particular, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha señalado: “Asimismo, cabe señalar que esta Sala ya se ha manifestado sobre la constitucionalidad de la potestad de certificar de la administración en materia tributaria municipal (sentencia número 3930-95 de las quince horas del veintisiete de julio de mil novecientos noventa y cinco), **haciendo énfasis en la obligación de la administración de respetar los derechos que el ordenamiento jurídico le otorga a quien se vea sujeto a un procedimiento administrativo que culmine con el establecimiento de una obligación económica.** (...)”

dichos principios y garantías derivan, en general, de los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, y más específicamente de la Ley General de la Administración Pública cuyos principios del procedimiento, por la especial naturaleza de la materia que regulan, resultan de acatamiento obligatorio. Dentro de ellos, según la sentencia número 0015-90 de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del cinco de enero de mil novecientos noventa de esta Sala se encuentran: "...a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho a ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la gestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación adecuada de la decisión que dicta la Administración y de los motivos en que ella se funde y e) el derecho del interesado de recurrir la decisión dictada...". V. Si el procedimiento administrativo ordinario concluye con la determinación de responsabilidad y el establecimiento de una cantidad líquida exigible, la Administración procederá a dictar el acto administrativo... (...)." (Sala Constitucional, resolución 247-M-96 de las 9:21 hrs. de 10 de mayo de 1996)" (la negrita y el subrayado no son del original). Queda claro con la cita anterior, que en materia tributaria también son aplicables los principios del debido proceso, por lo que resta verificar si fueron respetados por la Administración Tributaria en el caso concreto. Respecto al argumento del actor en el que se indica que el Tribunal Fiscal Administrativo no analizó los argumentos presentados ni las pruebas aportadas en el reclamo administrativo numeradas como 7, 8 y 9, corresponde indicar que el artículo 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la actuación del Tribunal Fiscal Administrativo al disponer que "debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento establecidas en el presente Código, así como en la Ley General de la Administración Pública, la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que sean aplicables supletoriamente (...)". Así las cosas, el Tribunal Fiscal Administrativo está obligado a garantizar los Principios del Debido Proceso en sus actuaciones y resoluciones, a ese efecto le resultan de plena aplicación los requisitos de la resolución establecidos en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que dice: "Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos: a) Enunciación del lugar y fecha; b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado; c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas; d) Fundamentos de la decisión; e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta; f) Determinación de los montos exigibles por tributos; g) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver (...)" (el subrayado no es del original). En el mismo orden de ideas, resulta aplicable al presente caso el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública que preceptúa lo siguiente: "1. Serán motivados con mención, sucinta al menos, de sus fundamentos: (...) b) Los que resuelvan recursos; (...) 2. La motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de la petición del administrado, o bien a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto, a condición de que se acompañe su copia" (el subrayado no es del original). Los artículos arriba transcritos permiten tener claridad en cuanto a los requisitos que deben cumplirse en las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal Administrativo, ello dentro del marco del Principio de Debido Proceso y de los elementos constitutivos del acto administrativo, siendo que ante la ausencia u omisión de

alguno de los requisitos vinculados con la garantía al debido proceso, se produce la nulidad de lo actuado según lo establecido en el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública que indica: *"1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento. 2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión"*. Adicionalmente, la falta o imperfección de la motivación de la resolución administrativa, alude al defecto o inexistencia de uno de los elementos constitutivos del acto administrativo, a saber el "contenido". Así, la ausencia del elemento "motivo" del acto administrativo, implica un vicio de nulidad absoluta de conformidad con lo establecido en los artículos 130, 158, 166 y 167 de la Ley General de la Administración Pública. En el caso concreto, se acredita que el actor presentó un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo al tenor del artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el que solicitó la revisión por el superior en grado de los siguientes extremos: *"2. Otros gastos rechazados (...) 3. Ajustes relativos al Impuesto sobre remesas al exterior"*, y pidió la valoración objetiva de las pruebas ofrecidas en el reclamo administrativo. Revisada con detenimiento la resolución N° 177-2006-P del Tribunal Fiscal Administrativo, este Tribunal constata que sí existió un pronunciamiento expreso de los extremos señalados por el actor a partir del Considerando VI de la resolución impugnada de la prueba documental ofrecida por el actor numeradas como 7, 8 y 9 que consisten en estados de flujos de efectivo sobre el uso de los recursos de los períodos 1998 y 1999, el Balance General de 1999 y el Contrato con Visa Internacional, de conformidad con el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública que permite una motivación al menos sucinta de los fundamentos de la Administración en la resolución de sus casos. Aunque la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo resulta concisa y breve, lo que no resulta del todo deseable en una materia tan compleja como la tributaria), no se incurre per se en violaciones al debido proceso por falta de valoración de la prueba y de motivación, toda vez que hace referencia directa de las valoraciones y análisis que en las etapas anteriores del procedimiento administrativo realizó la Administración Tributaria, con lo que se cumple la exigencia establecida en el procedimiento tributario de valorar todos los elementos probatorios aportados por la parte investigada. Con fundamento en lo anterior, se rechaza el presente extremo de la demanda."

8. Procedimiento administrativo tributario: Accionante considera que al impugnar el cobro de un impuesto, la norma le permite a la Administración el tiempo que desee para resolver, lo cual considera es un supuesto de interrupción ilimitada para el término de la prescripción en su perjuicio

[Sala Constitucional]^{viii}

Voto de mayoría

"...VI.- Sobre el principio de seguridad jurídica. El principal argumento de la sociedad accionante gira en torno al principio de seguridad jurídica. Si bien el derecho a la prescripción no es de orden constitucional —sostiene—, se fundamenta en el principio de

seguridad jurídica, que sí lo es. Es inadmisibles —continúa— que forme parte del ordenamiento jurídico una norma que permita la extensión indefinida del plazo de interrupción de la prescripción. Éste debe estar determinado, pues de lo contrario se lesiona el principio de seguridad jurídica. La accionante afirma que en virtud del artículo 54 impugnado no corre el plazo de prescripción mientras la Administración tramita los recursos interpuestos por el administrado; como la sustanciación de esos recursos puede prolongarse indefinidamente, el plazo de prescripción deja indefinidamente de correr. Por consiguiente, es inconstitucional por lesionar el principio de seguridad jurídica. Para dilucidar la cuestión, importa referirse a éste principio. Puede entenderse por tal, la garantía que da el ordenamiento jurídico a las personas de «saber a qué atenerse» y de contar con los mecanismos para obligar —si es del caso con el uso de la fuerza pública— que los demás actúen como se esperaba de ellos. Es decir, por un lado, normas claras que indiquen qué pueden y qué no pueden hacer las personas y —dado que la sola promulgación no asegura el cumplimiento— cómo echar a andar el engranaje administrativo y judicial contra quienes las desacaten. En virtud de esta garantía, cada uno puede razonablemente prever las consecuencias de sus actos y cómo reaccionarán los demás. Tal es el peso que en la colectividad tiene la seguridad, que en realidad todo el derecho y los mecanismos para su aplicación procuran garantizarla. Acertadamente la empresa accionante cita la sentencia No. 2000-000878, dictada por esta Sala a las 16:12 horas del 26 de enero del 2000, que, en lo que interesa, dice:

«La seguridad jurídica constituye un principio general del Derecho, que también puede conceptualizarse como la garantía de todo individuo, por la cual, tiene la certeza de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente, es decir, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, en tanto los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones. Desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de sus bienes le serán respetados; lo cual requiere de ciertas condiciones, tales como la organización judicial, el cuerpo de policía, las leyes, por lo que, desde el punto de vista objetivo, la seguridad jurídica equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública».

Algunos institutos jurídicos no se entenderían sin referencia al principio de seguridad, pues aunque pueden provocar situaciones abiertamente injustas, son parte del ordenamiento jurídico. Tal es el caso de la prescripción. Sin apelar al principio de seguridad, sería injustificable que una situación irregular —el incumplimiento del deudor— se convierta en jurídicamente aceptable. Aunque beneficia al deudor, el instituto como tal no está diseñado para satisfacer sus intereses, sino el interés de la colectividad en evitar que situaciones litigiosas se prolonguen excesivamente. Por esta razón, no puede entenderse como un derecho, ni mucho menos como un derecho fundamental. Así lo ha aclarado este Tribunal, entre otras, en la sentencia No. 1797-97, de las 15:21 del 2 de abril de 1997. Por no tratarse de un derecho fundamental, «no existe ... ninguna norma constitucional que obligue al Estado a seguir determinadas reglas en cuanto a la prescripción de los derechos y obligaciones» (sentencia No. 2627-95, de las 15:51 horas del 23 de mayo de 1995), como reiteradamente lo ha sostenido este Tribunal. Es decir, el legislador tiene un amplio margen para optar por las reglas que juzgue convenientes. Al tenor de lo dicho, cabe anular por inconstitucional una norma relativa a la prescripción solo si conduce necesariamente a una violación a un principio de orden constitucional, entre ellos el de seguridad, que precisamente le da fundamento. Por el contrario, si la

norma es compatible con esos principios, no cabe anularla en esta sede, aunque el legislador no haya optado por las reglas de prescripción aceptadas por la mejor doctrina en materia tributaria. En cuanto al artículo 54 impugnado, la accionante sostiene que lesiona el principio de seguridad jurídica, porque supedita el plazo de interrupción de la prescripción a que la Administración resuelva un recurso y esta resolución puede prolongarse indefinidamente. El problema radica, en consecuencia, en el tiempo que toma la sustanciación del procedimiento. Si se parte de que el plazo de resolución es, por efecto de una disposición normativa indefinido, entonces, el plazo de interrupción de la prescripción es indefinido. De lo contrario, si el ordenamiento jurídico fija plazos para que la Administración resuelva, no puede sostenerse que gracias a un efecto normativo la interrupción de la prescripción carezca de término. Ahora bien, está fuera de discusión que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece plazos para que la Administración se pronuncie. Sobre este punto no se discute y, en todo caso, existen normas supletorias. De esta manera, el ordenamiento jurídico sí le indica al interesado a qué debe atenerse. Aun así es posible que en varios casos concretos —la accionante muestra uno— la Administración exceda sobradamente esos plazos, pues como se dijo anteriormente, la sola promulgación no asegura el cumplimiento. La irregularidad, sin embargo, no radica en la norma, sino en el incumplimiento; no es un problema normativo, sino un problema de hecho y contra éste hay remedios efectivos. En efecto, si la accionante considera lesionados sus derechos fundamentales, puede recurrir en la vía de amparo a esta Sala con el fin de obligar a la Administración a resolver sus solicitudes y satisfacer así su anhelo de seguridad. En suma, este Tribunal no pone en duda que la Administración puede en esta situación, como en otras, sacar provecho de su propia inactividad. Sin embargo, no lo hace así por disposición de una norma, sino por no ajustarse a lo que éstas le prescriben. Por consiguiente, la solución no radica en anular una norma, sino en obligar a la Administración en cada caso concreto a ajustarse a éstas. Ciertamente, es posible que las reglas de prescripción que estableció el legislador nacional no sean las más adecuadas para presionar a la Administración a resolver, pero esta Sala no evalúa la buena o mala técnica del legislador, ni la conformidad de la decisión legislativa con la mejor y más aceptada doctrina sobre la materia. No le corresponde tampoco pronunciarse aquí sobre las posibilidades de interpretación de la norma que propone la Procuraduría General, pues, dadas las anteriores razones, no resulta relevante. Por consiguiente, el primer motivo de inconstitucionalidad debe descartarse.

VII.- Sobre el principio de igualdad. En segundo lugar, la accionante aduce que el artículo 54 impugnado crea dos categorías de contribuyentes. Para unas personas, la prescripción corre a partir de la presentación del reclamo, según el artículo 53 del Código Tributario, pero para otras a partir de la firmeza de la resolución. Sobre el principio de igualdad se ha pronunciado reiteradamente este Tribunal; en sentencia No. 1474-91, del 6 de agosto de 1991 (ampliamente citada), lo definió así:

«El principio de igualdad tal y como lo ha sido entendido por el Derecho Constitucional, hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en todos ellos, esto es, en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución, que son el corolario de la dignidad humana. En cambio deben ser tratados desigualmente en todo aquello que se vea sustancialmente afectado por las diferencias que naturalmente median entre los ciudadanos. Así no hay

igualdad sin dignidad y no habría dignidad sin igualdad, cuando no se trata como iguales a los iguales o como desiguales a los desiguales».

En cuanto al artículo 54 se refiere, no es cierto que crea una nueva categoría en función de características personales, sino en función de circunstancias. No discrimina entre personas, sino entre diferentes etapas del procedimiento administrativo. De ahí que todo contribuyente, independientemente de su condición personal, puede colocarse, en uno u otro momento, en las circunstancias del artículo 54, sin que por ello vea menoscabada su dignidad. En consecuencia, este motivo de inconstitucionalidad debe también descartarse.

VIII. Sobre el principio proporcionalidad. En tercer término, la accionante adujo que el artículo 54 lesiona el principio de proporcionalidad. Para realizar un análisis en relación con tal principio, es necesario que el interesado puntualice sus razones, pues la proporcionalidad no se examina en abstracto. En sentencia No. 0523-99, de las 14:00 del 7 de julio de 1999, este Tribunal se pronunció así sobre esta exigencia:

«Para emprender un examen de razonabilidad de una norma, el Tribunal Constitucional requiere que la parte aporte prueba o al menos elementos de juicio en los que sustente su argumentación e igual carga procesal le corresponde a quien rebata los argumentos de la acción y la falta en el cumplimiento de estos requisitos, hace inaceptables los alegatos de inconstitucionalidad. Lo anterior, debido a que no es posible hacer un análisis de "razonabilidad" sin la existencia de una línea argumentativa coherente que se encuentre probatoriamente respaldada. Ello desde luego, cuando no se trate de casos cuya "irrazonabilidad" sea evidente y manifiesta».

La accionante ofrece tres elementos de juicio por los que considerada desproporcionado el artículo 54. En primer término, dice que la norma carece de racionalidad ponderativa, pues despoja la inercia de la Administración de todo efecto prescriptivo, en detrimento del principio de seguridad jurídica. Como ya se explicó más arriba, esta Sala considera que la norma no lesiona el principio de seguridad jurídica. La eventual lesión proviene de la inercia de la Administración, pero ésta no es atribuible a la norma. En segundo término, la accionante adujo que la norma carece de razonabilidad de igualdad, pues crea dos categorías de causa de interrupción. La accionante presupone que le está constitucionalmente vedado al legislador disponer distintos plazos de prescripción y diferentes causas de interrupción de esos plazos. Sin embargo, como también se explicó anteriormente, mientras el criterio de distinción no radique exclusivamente en las características personales de los contribuyentes, sino en las circunstancias del procedimiento, no hay un problema de relevancia constitucional. Finalmente, la accionante afirmó que la norma carece de razonabilidad en el fin, pues si éste consiste en tutelar los derechos del acreedor, basta con que la prescripción corra de nuevo a partir del reclamo del administrado. En la sentencia No. 05236-99, recientemente citada, esta Tribunal se refirió así al criterio de razonabilidad en el fin:

«[...] razonabilidad en el fin: en este punto se valora si el objetivo a alcanzar, no ofende los fines previstos en la constitución. Dentro de este mismo análisis, no basta con afirmar que un medio sea razonablemente adecuado a un fin; es necesario, además, verificar la índole y el tamaño de la limitación que por ese medio debe soportar un derecho personal. De esta manera, si al mismo fin se puede llegar buscando otro medio que produzca una limitación menos gravosa a los derechos personales, el medio escogido no es razonable [...].»

En cuanto al artículo 54 impugnado se refiere, la norma no produce una limitación a los derechos personales, puesto que, por un lado, la prescripción es un modo de extinción de

las obligaciones; no un derecho personal del deudor. Por otra parte, como se expuso, la norma no ofende los fines de la Constitución. Por ende, también se descarta el tercer motivo de inconstitucionalidad.

IX. Sobre el principio de eficiencia administrativa. Finalmente, la actora argumenta que el artículo 54 cuestionado lesiona el principio de eficiencia de la Administración Pública, pues deja sin efecto un aliciente para que la Administración resuelva con celeridad y, al contrario, la desincentiva a hacerlo. Sin entrar a analizar si lleva o no razón, la norma ciertamente no impide la eficiencia administrativa; no se trata de un obstáculo que necesariamente se deba eliminar para alcanzar esa celeridad. Ahora bien, la política de incentivos y de mecanismos para lograr una mayor eficiencia concierne al legislador; queda a su criterio del legislador ponderar si, ante la costumbre administrativa, es conveniente modificar las reglas de prescripción en aras de una mayor eficiencia.

X. Conclusión. Descartados así todos los motivos de inconstitucionalidad no hay razón para acoger la acción planteada. Los argumentos de la accionante giran en torno a la idea que el artículo 54 del Código Tributario tiene efectos normativos contrarios a principios constitucionales, particularmente el de seguridad jurídica. Sin embargo, los inconvenientes que expone no se derivan necesariamente de la norma impugnada, sino de la ineficiencia de la administración. En consecuencia, ésta puede subsistir armónicamente dentro del ordenamiento jurídico, sin roce alguno con la Constitución Política. Revisar la conveniencia de la norma o su apego a la mejor doctrina jurídica es de resorte del legislador. Contra la inactividad de la Administración, el interesado puede interponer el correspondiente recurso de amparo.”

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

-
- ⁱ Sentencia: 00260 Expediente: 11-005503-1027-CA Fecha: 14/11/2012 Hora: 11:05:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.
- ⁱⁱ Sentencia: 00445 Expediente: 08-001386-1027-CA Fecha: 12/04/2012 Hora: 08:35:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.
- ⁱⁱⁱ Sentencia: 00098 Expediente: 06-000078-0161-CA Fecha: 25/10/2011 Hora: 04:00:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.
- ^{iv} Sentencia: 01520 Expediente: 07-000073-0161-CA Fecha: 16/12/2010 Hora: 09:10:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.
- ^v Sentencia: 00108 Expediente: 06-000004-0161-CA Fecha: 08/10/2009 Hora: 11:30:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección X.
- ^{vi} Sentencia: 00094 Expediente: 07-000073-0161-CA Fecha: 30/09/2009 Hora: 02:00:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.
- ^{vii} Sentencia: 00053 Expediente: 06-000235-0161-CA Fecha: 27/05/2009 Hora: 10:30:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.
- ^{viii} Sentencia: 13850 Expediente: 06-001800-0007-CO Fecha: 17/09/2008 Hora: 02:37:00 p.m. Emitido por: Sala Constitucional.