

Escaneado por Biblioteca Judicial "Fernando Coto Albán"



ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL DERECHO TRIBUTARIO

OTROS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL, ESPECÍFICAMENTE EL RÉGIMEN DE CONSULTA PREVIA, LAS MEDIDAS CAUTELARES O DE GARANTÍA PARA PROTEGER EL CRÉDITO FISCAL Y EL "SOLVE ET REPETE"

LIC. LUIS E. RODRÍGUEZ PICADO
Presidente del Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica.

EL RÉGIMEN DE CONSULTA PREVIA EN COSTA RICA

El régimen de consulta previa en Costa Rica, se encuentra regulado en el artículo 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aprobado por Ley 4755 del 29 de abril de 1971, que entró en vigencia el 1 de junio siguiente. Este régimen, sigue los lineamientos de los artículos 166, 167 y 168 del modelo del Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA-BID adaptado a las situaciones del país.

Para evacuar la consulta la Administración Tributaria dispone de un plazo de cuarenta y cinco días, vencido el cual, sin que se haya dictado resolución, se entiende aprobada la interpretación del consultante, si este la ha expuesto.

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

De lo expuesto se extraen tres aspectos fundamentales de este Instituto:

- A) Consulta sobre un caso concreto y actual.
- B) Silencio positivo.
- C) Variación de criterio.

A) Consulta sobre un caso concreto y actual.

La jurisprudencia costarricense dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Fiscal Administrativo, ha sido clara en el sentido de que la consulta, tal como está regulada en nuestro Código Tributario, debe referirse a una situación de hecho concreta y actual y debe formularla a la Administración Tributaria, quien tenga un interés personal y directo, toda vez que se requiere como "conditio sine qua non" que el consultante exponga con claridad y precisión su interpretación de la aplicación del derecho a una situación de hecho.

Entre otros casos ha resuelto el Tribunal Fiscal Administrativo que: "la autorización que ahora se solicita, vía consulta, trae consigo, consecuencias de carácter general para la

aplicación de porcentajes sobre gastos para la obtención de ingresos gravables, que en el caso de análisis se trata de viáticos y gastos de transporte. La resolución que se dicte evacuando dicha consulta, no se circunscribirá por lo tanto a una situación concreta y actual que es el presupuesto jurídico sobre el cual se basa el Instituto de la Consulta. Estima el Tribunal que la autorización implicaría resolver sobre hipotéticas situaciones eventuales, con los consecuentes perjuicios para el Estado, al estar sujeto lo aquí resuelto a variaciones constantes por incrementos en los costos y precios del mercado. Establecidas así las cosas la consulta formulada debe ser rechazada ad portas..." (T.F.A. Nº 121, 15,30 h del 18 de setiembre de 1990).

El Instituto de la Consulta al disponer que se refiere la misma a un caso concreto y actual, lo es con el objeto de regular la conducta que debe seguir el administrado para actuaciones futuras, sea, que se regula el procedimiento para asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, con anterioridad al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al respecto ha resuelto el Tribunal Fiscal Administrativo: "Tenemos entonces que la finalidad de esta disposición es facultar al contribuyente a solicitar el pronunciamiento previo de la Administración sobre un caso concreto, para actuar sobre bases seguras, ajustándose al criterio dado por la Administración, en forma expresa o bien por silencio positivo, pero no se puede pretender que la consulta verse sobre situaciones de periodos anteriores en que los hechos generadores y el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones ya se produjo; y que la respuesta que se dé expresamente o por silencio de la Administración sea aplicable o afecte tales situaciones de periodos anteriores". (T.F.A. Nº 8, 11,00 h del 18 de enero de 1989).

B) Silencio positivo.

El Instituto de la Consulta, establece que en caso de que no se evacue la misma dentro del plazo de cuarenta y cinco días se opera el silencio positivo a favor del consultante, en vista de lo anterior es indispensable que éste

exponga el criterio sobre el asunto consultado, con la finalidad de que el mismo se tenga por aprobado en caso de que la Administración no conteste su consulta. Es importante transcribir el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo sobre un asunto llegado a su conocimiento por vía de apelación, se resolvió en los siguientes términos:

"La disposición anterior no contempla el caso de que la Administración no cuente con los elementos de juicio para resolver, que es el motivo o razón que alega la Tributación Directa para no haber resuelto en el plazo que fija la ley. Ante la ausencia de disposición expresa que contemple el caso, debemos acudir a la doctrina y a la interpretación de los fines que busca la disposición, y tanto la doctrina como una correcta interpretación de los objetivos de la norma nos dicen que la Administración en tales casos debe interrumpir el plazo solicitando la información pertinente. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández nos dicen al respecto: "El cómputo del plazo puede complicarse cuando en el curso del mismo órgano administrativo llamado a decidir señala al interesado la existencia de defectos de orden técnico o de cualquier otro tipo que sea preciso subsanar. En estos casos, el requerimiento consiguiente interrumpe el plazo de silencio, que se reanuda una vez subsanadas las deficiencias observadas". (*Curso de Derecho Administrativo*, tomo 1, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1977, pág. 391). De suerte que ante una situación como la que plantea la Tributación Directa, de ausencia de elementos de juicio para resolver, la Administración debe proceder a solicitar la información que necesite para ello, y así interrumpir el plazo, caso de que no lo haga, no puede excusarse en tales razones para no resolver en su oportunidad, ya que constituyendo el silencio positivo una sanción para la inactividad de la Administración, sea que tiene por objeto sancionar su tardanza en resolver, no sería lógico que la Administración pudiera excusarse alegando la ausencia de elementos de juicio para resolver, los cuales no se preocupó en requerir al consultante antes de que el plazo se venciera. Aceptar la tesis de la Dirección en ese sentido, sería dar al traste con

la institución del silencio positivo. Además en el caso de análisis la Tributación Directa contestó la consulta, una vez vencido el plazo señalado por la ley, denegándola con los mismos elementos de juicio proporcionados por el consultante, ya que no consta en el expediente que haya obtenido nueva información al respecto. Así las cosas, como bien lo expresa la recurrente en escrito presentado ante este Tribunal, la consulta no evacuada en el plazo de ley, "se vuelve definitiva y adquiere la característica por la ficción del silencio administrativo positivo, en una resolución expresa creadora de derechos, la cual no puede suprimirse por otra resolución ni desconocerla la Administración, a menos que utilice la vía del contencioso de lesividad y hasta el momento en que obtenga una sentencia firme en vía judicial" (folio 14). Conforme a lo expuesto, lo resuelto por la Dirección General de la Tributación Directa en el oficio impugnado, denegando lo ya aprobado por silencio positivo, constituye una revocatoria de un acto creador de derechos, el cual no puede anularse si no es por la vía del Contencioso de Lesividad, o bien mediante la declaratoria de nulidad absoluta previo dictamen favorable de la Procuraduría General de la República (artículos 10 y 35 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y 173 de la Ley General de la Administración Pública). En el mismo sentido, los citados tratadistas exponen: "...Puede decirse, por tanto del silencio positivo que es un verdadero acto administrativo, equivalente a esa autorización o aprobación a las que sustituye. Así lo viene entendiendo la jurisprudencia, según la cual no cabe aceptar, en principio, y sin perjuicio de lo que luego se dirá, que la Administración resuelva de forma expresa de modo contrario al otorgamiento positivo que se ha producido en favor del particular por el transcurso del plazo de silencio. Ese acto expreso posterior denegatorio de lo ya otorgado por silencio positivo se considera entonces como una revocación de oficio de un acto declarativo de derechos, realizada al margen del procedimiento establecido y, en consecuencia, nula de pleno derecho". (Pág. 389, *op. cit.*). Así las cosas se estima que el oficio impugnado, por el que se

revoca un acto que otorga derechos —lo aprobado por silencio positivo— apartándose de lo establecido en la ley para esos efectos, es absolutamente nulo y así debe declararse, por haber sido emitido por un órgano que ya había perdido la competencia para resolver, y haberse dictado en contravención de las disposiciones legales establecidas al efecto. Asimismo debe, consecuentemente, tenerse por aprobada la interpretación dada por el consultante, o sea tenerse por contestada afirmativamente la consulta". (T.F.A. N° 70, 9,00 h del 30 de mayo de 1984).

De lo transcrito anteriormente se desprende la importancia que reviste el Instituto del Silencio Administrativo Positivo en el caso de las consultas.

C) Variación de criterio.

La Administración Tributaria, al evacuar la consulta formulada, ya sea por silencio positivo o por resolución expresa define la situación con base en los hechos y en el derecho vigente en ese entonces, sin que ello implique que en el futuro no pueda cambiar de opinión, en cuyo caso el criterio ahí exteriorizado sustituye al anterior pero con la aclaración de que el nuevo no podrá surtir efecto retroactivo ni alterar situaciones consolidadas al amparo de la primitiva respuesta, en una palabra el nuevo criterio surte efecto ultractivo, es decir, para el futuro. (*Procedimiento Tributario*, Giuliani Fonrouge, pág. 32)". Ha resuelto el Tribunal Fiscal Administrativo: "...Así las cosas, la variación en el criterio exteriorizado por la Administración no está viciado de nulidad y es válido a partir de la notificación del mismo, sea de la notificación del oficio 754 impugnado. En este orden de ideas, el primer criterio exteriorizado en el oficio revocado, es válido en el periodo del 23 de setiembre de 1988 al 3 de mayo de 1989, fecha en que se notificó el 754, y únicamente respecto a las producciones de documentales, efectuados en dicho periodo, en que se ha dado una situación consolidada al amparo de la primera respuesta a la consulta, la cual no puede suprimirse unilateralmente ni desconocerla la Administración". (T.F.A. N° 73, 10,00 h del 10 de setiembre de 1991).

LAS MEDIDAS CAUTELARES O DE GARANTÍA PARA PROTEGER EL CRÉDITO FISCAL

Estas medidas pueden solicitarse por la Administración Tributaria cuando exista riesgo para la percepción de los créditos tributarios.

Entre las medidas cautelares se consignan:

- A) Embargo preventivo.
- B) Secuestro de bienes.
- C) Otras medidas como clausura, intervención de empresas.
- D) Prohibición de salir del país sin pagar impuestos, etc.

A) Embargo preventivo.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, en el artículo 164, inciso d), autoriza el embargo preventivo, al disponer:

"Cuando esté en vías de determinación un crédito fiscal y, a juicio de la autoridad administrativa competente, exista peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito.

En estos casos, dicha autoridad debe solicitar a la Oficina de Cobros que decreta la correspondiente medida cautelar, e iniciar seguidamente el procedimiento necesario para determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no se debe exceder de treinta días. Si el crédito fiscal se cubre dentro del término de quince días siguientes a la notificación, el deudor no está obligado a pagar gastos de ejecución. Si pasados treinta días de practicado el embargo, no se ha notificado la determinación y liquidación del crédito fiscal, la Oficina de Cobros debe proceder a levantar dicho embargo".

Esta disposición, en la práctica ha resultado totalmente inaplicable, por la sencilla razón de que el plazo de vigencia del embargo preventivo no puede exceder de 30 días y el proceso de determinación de la obligación tributaria conlleva varios meses, razón por la cual el embargo se vuelve insubsistente por el preventivo plazo de 30 días que no le da oportunidad alguna a la Administración para concluir el

proceso de determinación en un lapso tan corto. En vista de lo anterior el suscrito ha presentado a consideración de los señores Diputados, un proyecto de ley, en el cual entre otros artículos, se modifica esta disposición legal ampliando el plazo a un periodo más razonable, con el objeto de que los bienes puedan ser embargados previa y administrativamente hasta por el periodo en que el acto administrativo se encuentre firme en sede administrativa y en consecuencia sea ejecutivo y ejecutorio, momento en el cual procedería el secuestro de bienes con base en el título ejecutivo, de esta manera se evitaría distracción de bienes.

B) Secuestro de bienes.

En el proceso contencioso de ejecución, en Costa Rica, el Estado promueve la acción ejecutiva, ante un juzgado contencioso cuya competencia es exclusiva para conocer de los cobros de impuestos.

En estos casos el título ejecutivo, lo constituye la certificación del adeudo tributario expedido por la administración tributaria, en esas condiciones el juez despacha ejecución y decreta embargo en los bienes del contribuyente, al practicarse esta actuación el ejecutor tiene dos alternativas, la primera es solicitarle al juez el embargo de los bienes y que se le nombre depositario judicial de los mismos; la segunda alternativa es la de decretar embargo y nombrar depositario judicial al propietario de los mismos, esta es la práctica más generalizada.

En Costa Rica en muy pocos casos se nombra al Estado depositario de bienes excepto en casos extremos ante la insolvencia o quiebra del deudor, la razón es obvia debido a la circunstancia de que para no causarle mayor perjuicio al deudor se opta por la alternativa de dejarlo en posición de los bienes con el objeto de que pueda continuar en el desarrollo de sus actividades, hasta tanto no se cancele la obligación o en su caso se remate los bienes objeto de embargo. Otra razón por la cual el Estado rara vez es depositario de bienes obedece

a la circunstancia de que los mismos pueden ser sustraídos, al no contarse con recintos apropiados para su custodia, lo que acarrea responsabilidad del Estado y de los funcionarios encargados el depósito de los bienes. En Costa Rica las diligencias de cobro se hacen por intermedio de una oficina encargada para ello denominada Oficina General de Cobros de la Dirección de Hacienda, quien está facultada para decretar y practicar embargos administrativos sobre toda clase de bienes del deudor; la anotación del decreto de embargo tiene un término de validez de 3 meses en las condiciones señaladas en el artículo 635 del Código Procesal Civil.

C) Clausura: cierre del establecimiento comercial.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas y su reciente modificación mediante Ley 7293 de 3 de abril de 1992, la Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre de los establecimientos comerciales, en los siguientes casos:

- 1) No estar debidamente registrados ante la administración tributaria.
- 2) No emitir o no entregar al cliente, en el mismo acto de la compraventa o de la prestación del servicio, la factura o el comprobante debidamente autorizados por la administración tributaria.
- 3) No percibir o no retener, el tributo correspondiente.

Esas disposiciones son aplicables al impuesto sobre la renta y al impuesto selectivo de consumo.

En cualquiera de los casos, la causal por la que se efectuó el cierre de un establecimiento, se hará constar por medio de sellos oficiales que se colocarán en las puertas, ventanas u otros lugares del negocio.

En los casos de cierre, el contribuyente siempre deberá asumir la totalidad de las obligaciones laborales.

Contra la resolución de la Dirección General de Tributación Directa, que ordena el cierre del negocio, se pueden interponer los recursos de revocatoria y apelación subsidiaria para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación de dicha resolución.

D) Prohibición de salir del país sin pagar impuestos.

En Costa Rica hace muchos años, se emitió Decreto Ejecutivo N° 10 del 19 de enero de 1950, que prohibía salir del país sin pagar impuestos, luego se aplicó únicamente a las personas que realizaban espectáculos públicos en el país, los cuales debían demostrar la cancelación del impuesto de espectáculos públicos (40% del total de los ingresos), requisito sin el cual la Dirección General de Migración no autorizaba la salida del país (art. 72, Ley 7097 del 18 de agosto de 1988). Dicha disposición fue declarada inconstitucional por ser una norma atípica del Presupuesto de la República (Sala Constitucional, Res. 182 del 26 de setiembre de 1990).

EL PRINCIPIO DE SOLVE ET REPETE

"El abuso de la regla 'solve et repete' en nuestra legislación tributaria que en general exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa, y la creencia errónea de que es una institución común en derecho fiscal, justifica su examen antes de tratar las acciones

y recursos en particular". (Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Tributario*, cuarta edición, pág. 837).

El comentario anterior se refiere a la legislación tributaria argentina, debemos decir que en Costa Rica, por Ley N° 3063 del 14 de noviembre de 1962 se establecía la obligación del

previo pago de impuestos determinados por la Administración Tributaria como conditio sine qua non para poder interponer recurso de apelación ante el Tribunal de la Renta, hoy Tribunal Fiscal Administrativo. Se disponía en aquella normativa legal, que si el superior modificaba o revocaba parcialmente lo resuelto por el a quo, se restituiría el exceso pagado, igualmente se disponía que si la apelación se declaraba improcedente en todo o en parte se consideraba agotada la vía administrativa. Aquella disposición legal fue derogada por Ley 4755 de 29 de abril de 1971, por la cual se deja sin efecto la exigencia del pago previo como requisito para recurrir tanto al Tribunal Fiscal Administrativo como a los órganos jurisdiccionales, de manera tal que actualmente en Costa Rica los contribuyentes pueden impugnar lo resuelto por los órganos administrativos, sin el pago previo. Lo anterior no significa que el acto administrativo no sea legítimo y ejecutorio, por el contrario presentada la demanda

judicial, la autoridad competente despacha ejecución y decreta embargo en los bienes del deudor. En Costa Rica de acuerdo con el artículo 83, inciso 9), de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en ningún caso se accederá a la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados, a diferencia de otras materias en que es procedente la suspensión del acto administrativo, cuando de la ejecución del mismo deriven consecuencias de imposible o difícil reparación.

Otra limitación en materia tributaria, a cargo del contribuyente lo era el afianzamiento unilateral de costas, por cuanto el Estado no debía de afianzar costas, mientras que el contribuyente sí estaba obligado, lo que dio origen a una acción de inconstitucionalidad la cual fue declarada con lugar por la Corte Constitucional y hoy día tanto el Estado como el administrado pueden pedirse recíprocamente garantía de costas. (Sala Constitucional, 11 de junio de 1991).

CONCLUSIÓN

El análisis somero de los anteriores aspectos, da una idea clara del nuevo enfoque, que entre Administración y administrado, ha dado el Derecho Tributario y como dice con elocuencia el tratadista D'Amelio "El nuevo sistema jurídico, llegado a un grado de madurez, se desprende del originario también por escisiparidad; se torna autónomo y vive junto a la célula madre, luego de haber vivido en su seno". Pero, desde luego, para que la segregación sea una

realidad, para que el nuevo organismo adquiere vida independiente, no basta que represente excepciones y derogaciones al derecho preexistente: es menester que disponga de principios generales propios; ellos constituyen "las líneas arquitectónicas del nuevo derecho". (D'Amelio, *L'autonomia del Diritti—in particolare del Diritto Finanziario*—, en Rev. Dir. Fin., seg. edic., 1941-I, págs. 1 y ss.).