

Exp. 07-000073-0161-CA

Res. 001520-F-S1-2010

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José a las nueve horas diez minutos del dieciséis de diciembre de dos mil diez.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Tercera, por **la actora**, por sus apoderados generales judiciales, Claudio Quirós Lara, casado, Álvaro Lara Wahle, Mario Quirós Salazar, Gabriel Lizama Oliver; contra el **ESTADO**, representado por el procurador Juan Luis Montoya Segura, casado. Las personas físicas son mayores de edad, vecinos de San José, y con las salvedades hechas, solteros y abogados.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de ciento ochenta y nueve millones ciento sesenta y tres mil novecientos setenta y siete colones, a fin de que en sentencia se declare: “1) La *ILEGALIDAD por razones de nulidad absoluta de la resolución de las once horas treinta minutos del 26 de octubre del año 2006, TFA-465-2005-P, emitida por el TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO en infracción evidente y sustancial al ordenamiento jurídico.* 2) La *ILEGALIDAD por razones de nulidad absoluta del resolución de las doce horas con diez minutos del 15 de diciembre del año 2003, DT-01-R-1291-3, emitida por la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SAN JOSÉ en infracción evidente y sustancial (sic)ordenamiento jurídico.* 3) La *ILEGALIDAD por razones de nulidad absoluta del traslado de cargos 2751000037247 del 20 de mayo del año 2002, emitido por la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SAN JOSÉ en infracción evidente y sustancial al ordenamiento jurídico.* 4) Se declare la prescripción, la

caducidad y la extinción de los tributos exigidos por **la actora**. 5) Se ordene al ESTADO, conforme al inciso 11) del artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la devolución de las sumas pagadas en exceso e indebidamente. 6) Se condene al ESTADO al pago de los intereses devengados hasta la fecha indicada en la norma supra citada. 7) Se condene al ESTADO al pago de ambas costas de este proceso.”

2.- El apoderado estatal contestó negativamente e interpuso las excepciones de falta de derecho y la expresión genérica de “sine actione agit.”

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, integrado por los Jueces Sergio Valverde Alpizar, Isaac Amador Hernández y Carlos Espinoza Salas, en voto no. 94-2009-SVII de las 14 horas del 30 de setiembre de 2009, resolvió: “...Se declara **PARCIALMENTE PROCEDENTE** la demanda interpuesta por **la actora**, contra EL (sic) ESTADO. Sobre las pretensiones, entiéndanse rechazadas en lo que no se admiten,. Se declara la invalidez parcial de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número TFA-465-2006-P, de las 11:30 horas del 26 de octubre del 2006, solo en cuanto omitió pronunciamiento acerca de la impugnación hecha por la actora del cobro de intereses con base en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios, debiendo proceder esa instancia a subsanar la omisión. Sin especial condenatoria en costas.”

4.- El representante de la actora formula recurso de casación indicando las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

5.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Participan en la decisión de este asunto los Magistrados Suplentes Fachler Grunspan y Solano Aguilar.

Redacta el Magistrado Solano Aguilar

CONSIDERANDO

I.- La Administración Tributaria, mediante traslado de cargos 2751000037249 de fecha 20 de mayo de 2002, imputó a la empresa **actora** (en adelante, referido como **[...]**) diferencias en la determinación de la obligación tributaria correspondiente al

impuesto sobre la renta en el período 1999. La sociedad contestó en forma negativa el 2 de julio de 2002. El reclamo fue resuelto mediante resolución DT-01-R-1291-3 de las 12 horas 10 minutos del 15 de diciembre de 2003 estableciendo el ajuste correspondiente, según el traslado de cargos. El contribuyente impugnó el acto el 12 de enero de 2004, y la apelación fue resuelta por el Tribunal Fiscal Administrativo mediante el fallo TFA-465-2006-P de las 11 horas 30 minutos del 26 de octubre de 2006. **La actora** plantea el presente proceso para que, en lo medular, se declare la ilegalidad de los actos dictados durante la tramitación del procedimiento, la prescripción, caducidad y la extinción de los tributos exigidos. Adicionalmente, requiere la devolución de las sumas pagadas en exceso, los intereses devengados y el pago de ambas costas. El Estado contestó en forma negativa y opuso las defensas de falta de derecho y la expresión genérica "sine actione agit". Por su parte, el Tribunal declaró parcialmente con lugar la demanda, anulando la resolución del jerarca impropio, únicamente, en cuanto omitió pronunciamiento acerca del cobro de intereses con base en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en lo sucesivo CNPT), ordenando la respectiva subsanación. Resolvió sin especial condenatoria en costas. Interpone recurso de casación la parte actora.

II.- En su recurso, la casacionista aduce tres agravios. No obstante, según resolución de esta Sala de las 13 horas 43 minutos del 11 de marzo de 2010, únicamente se admitieron los identificados con las letras a) y b).

Recurso por violación de normas procesales

III.- En su **primer** reparo, recrimina, el Tribunal no le confirió plazo para formular el alegato de conclusiones sucintas, lo que, en su criterio, vulnera el numeral 418 del Código Procesal Civil.

IV.- En torno a este tema, ya esta Sala se ha pronunciado indicando que, dentro de este tipo de procesos (especial tributario), la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no prevé la realización de una etapa de conclusiones sucintas (como si se hace, por virtud del canon 58 del mismo cuerpo normativo, para el caso de los ordinarios), por lo que, la omisión que se le endilga al Tribunal, no

constituye vicio alguno. En este sentido puede verse el voto 1181-F-S1-2009, de las 14 horas 48 minutos del 12 de noviembre de 2009, en el que se indicó: *“Al respecto es preciso señalar que dicho cuerpo normativo contiene una serie de cauces mediante los cuales se pueden tramitar los conflictos que, de conformidad con su objeto, conoce esta jurisdicción. Junto al ordinario, se contemplan algunos procesos especiales que cuentan con una regulación específica. En el caso de la materia tributaria, en lo que interesa, el numeral 82 prevé que, tratándose de actos o disposiciones en donde se fijen o liquiden impuestos, el procedimiento a seguir es el fijado en el canon 83, donde se detalla, por un lado, el órgano competente, así como las diferentes etapas que se deben cumplir. Se trata de una regulación adjetiva que viene a sustituir, con carácter prevalente, el procedimiento común, de forma tal que la concatenación de etapas necesarias para instar la culminación del proceso mediante el dictado de la sentencia, así como los plazos correspondientes, excluyen la aplicación de aquellas normas adjetivas que resulten incompatibles. Así, no es dable la incorporación de actos procesales no previstos, lo que iría a contrapelo de la disposición específica. Ahora bien, de la atenta lectura del precepto citado, se desprende con toda claridad que la legislación no previó el otorgamiento de conclusiones sucintas, previo al dictado de la sentencia.”* Aunado a lo indicado hasta este punto se logra colegir, entonces, que el numeral 418 del Código Procesal Civil, cuyo quebranto acusa el recurrente, no resulta aplicable en la especie, y en ese tanto, tampoco se puede dar el vicio endilgado. Así las cosas, lo procedente es rechazar el cargo planteado.

Recurso por violación de normas sustantivas

V.- El **segundo** agravio interpuesto, cuestiona la valoración realizada en la sentencia acerca de la caducidad del procedimiento. Transcribe, en lo que es de su interés, parte del considerando IX del fallo impugnado y alega que, según el elenco de hechos probados, el procedimiento administrativo estuvo paralizado por más de seis meses en distintas etapas. Puntualiza que entre la contestación del traslado de cargos y el acto de la Administración Tributaria, transcurrieron 17 meses, y entre la impugnación de ese acto y la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, otros 15 meses, según el

recuento de los hechos probados 4) y 5), así como 7) y 8), respectivamente. Critica el argumento de los juzgadores de que la caducidad, como forma “anormal” de terminación, no le es aplicable a los procedimientos tributarios en virtud de lo dispuesto en el inciso 2), párrafo d) del ordinal 367 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP). Arguye, este cuerpo normativo resulta aplicable, en lo que interesa, para llenar los vacíos o lagunas de integración en la materia, lo que se da en la especie, ya que en la normativa especial no se regulan las figuras del desistimiento, renuncia o caducidad. Cita y reproduce lo dispuesto en los cardinales 6, 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Considera que la reforma al numeral 340 de la LGAP entró a regir para cuando el asunto se encontraba ante el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que la caducidad se podía aducir, también, a los procedimientos iniciados de oficio por la Administración. Agrega, esta es de aplicación retroactiva según el canon 34 constitucional. Afirma, la competencia está limitada en razón del tiempo, según el artículo 60 de la LGAP, lo cual está sustentado, a su vez, en los preceptos 40 y 41 constitucionales, y en especial, en el derecho subjetivo a no ser sujeto de procedimientos administrativos “*eternos, desproporcionados e irrazonables*”.

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 cardinal 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 cuenta 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.

VII.- Con base en los anteriores razonamientos, lo procedente es declarar sin lugar el recurso interpuesto. De conformidad con lo dispuesto en el cardinal 611 del Código Procesal Civil, las costas de este corren por cuenta de quien incoó esta instancia recursiva.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso. Las costas corren por cuenta del recurrente.

Anabelle León Feoli

Román Solís Zelaya

Carmenmaría Escoto Fernández

Moisés Fachler Grunspan

Jorge Isaac Solano Aguilar

DCASTROA

