

EXP: 03-000370-0163-CA

RES: 000177-F-2007

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las once horas quince minutos del nueve de marzo del dos mil siete.

Proceso de lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, por el **ESTADO** representado por la Procuradora Adjunta Elizabeth Li Quirós; contra la **JUNTA DE ADMINISTRACIÓN PORTUARIA Y DE DESARROLLO ECONÓMICO DE LA VERTIENTE ATLÁNTICA (JAPDEVA)**, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma, Alberto José Amador Zamora, ingeniero agrónomo. Figura además, como apoderada especial judicial de la demandada, la licenciada Guiselle Mora Arce, divorciada. Las personas físicas son mayores de edad, vecinos de San José y con las salvedades hechas, casados y abogados.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el Estado estableció demanda, cuya cuantía se fijó como inestimable, a fin de que en sentencia se declare: "**1-** *Que los Traslados (sic) de Cargos (sic) n.º ATL-011-AS-98 y ATL-013-AS-98, emitidos por la Administración Regional Tributaria de Limón, se encuentran ajustados a derecho. 2-* *Que la resolución n.º DT-07-R-0001-9 dictada por la Administración Tributaria de Limón, se encuentra ajustada a derecho. 3-* *Que la resolución n.º AU-07-R-084-01 emitida por la Administración Tributaria de Limón, se encuentra ajustada a derecho. 4-* *Que la resolución n.º 39/2003, dictada por la Sala Primera del*

Tribunal Fiscal Administrativo a las 09:00 horas del 29 de enero del dos mil tres, no se ajusta a derecho y por lo tanto es nula. 5- Que ambas costas de este proceso corren por cuenta de la parte demandada ."

2.- El representante del Fondo de Capital y Ahorro de los Trabajadores de JAPDEVA, interpuso excepción previa de falta de capacidad procesal.

3.- El Juzgado mediante resolución no. 1414-04 de las 14 horas del 23 de noviembre del 2004, resolvió: *"Se declara con lugar la defensa de falta de capacidad para ser parte demandada dentro de esta relación procesal del Fondo de Capital y Ahorro delos (sic) Trabajadores de Japdeva.- En consecuencia se declara improcedente la presente acción.- Son a cargo del Estado el pago de ambas costas generadas hasta este momento procesal."*

4.- El representante estatal solicitó aclaración y adición. El Juzgado en resolución no. 1414-04 bis de las 15 horas del 25 de enero del 2005, resolvió: *"Se adiciona la parte dispositiva de la resolución No. 1414-04 de catorce horas del pasado veintitrés de noviembre en el sentido de que habiéndose declarado improcedente la acción respecto del Fondo de Capital y Ahorro de los Trabajadores de Japdeva por la falta de capacidad que le asiste para figurar en forma pasiva dentro de este asunto, los procedimientos deben continuarse únicamente con la intervención de la entidad codemandada JAPDEVA."*

5.- JAPDEVA contestó negativamente y opuso las defensas de falta de legitimación ad procesum, falta de legitimación ad causam pasiva, prescripción, cosa juzgada material y la expresión genérica de *"sine actione agit"*.

6.- La Jueza Ileana Isabel Sánchez Navarro, en sentencia no. 1494-2005 de las 13 horas del 23 de diciembre del 2005, resolvió: *"Se declara inadmisibile*

la demanda. Se omite pronunciamiento en cuanto a las defensas opuestas por improcedente. Se resuelve este asunto sin especial condenatoria en costas."

7.- La representación estatal apeló y el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado por los Jueces Sonia Ferrero Aymerich, Cristina Víquez Cerdas y Hubert Fernández Argüello, en sentencia no. 331-2006 de las 14 horas 10 minutos del 28 de julio del 2006, dispuso: "*En lo que es objeto de recurso, se confirma la sentencia apelada.*"

8.- El Estado formula recurso de casación por razones procesales. Alega violación de los artículos 8, 17 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 2 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 18 aparte 1º, 10 aparte 4º, 11 inciso b) y 35 aparte 1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo y 165 del Código Tributario.

9.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada León Feoli

CONSIDERANDO

I.- El 23 de diciembre de 1998, la Administración Regional Tributaria de Limón, mediante los Traslados de Cargos y Observaciones números ATL-011-AS-98 y ATL-013-AS- 98, procedió a tasar, de oficio, las obligaciones tributarias del Impuesto sobre la Renta, para el Período Fiscal 94 y 95, respectivamente, del Fondo de Capital y Ahorro de los Trabajadores de Japdeva (el Fondo en adelante), determinando por concepto de impuestos más recargos, las sumas de ¢24.860.491,90 y ¢18.841.709,80, en ese orden, al considerar que los excedentes durante los períodos fiscalizados constituyen ingresos gravables. El

citado Fondo se opuso, solicitó su revocatoria, la declaratoria de que no es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta y el archivo de las actuaciones. La Administración Tributaria de Limón declaró sin lugar el reclamo, ratificando la tesis sostenida en los traslados de cargos, en el sentido de que desarrolla una actividad lucrativa con el patrimonio que le es asignado. Contra esta resolución, el Fondo interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio, el primero rechazado por ese mismo órgano, y el segundo, admitido para ante la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, quien en el fallo no. 39/2003 de las 9 horas del 29 de enero del 2003, sin ingresar a analizar si los excedentes obtenidos en los períodos 94 y 95, constituyen o no ingresos gravables, estimó que el Fondo carece de personería propia, es un organismo adscrito a la Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica (en lo sucesivo JAPDEVA) y actúa con la personería de esa Institución. Establecida la carencia de capacidad procesal para ser parte en el proceso, decidió anular todo lo actuado, ya que la Administración Tributaria debió efectuar la determinación a JAPDEVA. El 29 de abril del 2003, previo los trámites de rigor, el Ministro de Hacienda declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado ese pronunciamiento. El 20 de mayo siguiente, se interpuso este proceso en contra del Fondo y de JAPDEVA. El Estado solicita, en lo medular, se declare la nulidad de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, al considerar que, no obstante el Fondo carece de personalidad jurídica propia, es sujeto pasivo de obligaciones tributarias, de conformidad con el numeral 17 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Interlocutoriamente, el Juzgado acogió la defensa de falta de capacidad para

ser parte demandada, formulada por el Fondo. La codemandada, JAPDEVA, contestó en forma negativa e interpuso las defensas de falta de legitimación ad procesum, falta de legitimación ad causam pasiva, prescripción, cosa juzgada material y la expresión genérica de sine actione agit. Luego de conferir la audiencia que estipula el numeral 24.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Juzgado omitió pronunciarse sobre las defensas opuestas. Declaró inadmisibile la demanda con fundamento en el artículo 18.1 de esa misma ordenanza. Indicó que el Tribunal Fiscal no ingresó a analizar el carácter de sujeto pasivo del Fondo, y menos aún, si los excedentes de los períodos de interés constituyen renta gravable, limitándose a anular todo lo actuado, con base en una falta de legitimación procesal. En ese sentido, estimó que la resolución impugnada no creó una situación jurídica a favor del Fondo, por ser una cuestión procesal, sin excluirlo de una eventual calificación como sujeto pasivo de obligación, si la Administración Tributaria decide realizar nuevamente los actos de fiscalización y de determinación. Resolvió sin especial condenatoria en costas. El Tribunal confirmó la sentencia apelada.

II.- El representante estatal interpone recurso de casación por razones procesales. Aduce dos motivos. **Primero.** El Ad Quem, afirma, vulneró los artículos 8 y 17 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como, el numeral 2 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por indebida aplicación e interpretación. Con ese proceder, considera, no conoció el fondo del asunto, por cuanto se basó en razones procesales para desestimar la acción, indicando una falta de legitimación procesal. Sostiene, no existe dicho defecto al tratarse de un órgano que conforma una unidad económica que

actúa con independencia de JAPDEVA, posee un patrimonio propio y diferente del de ésta, por cuanto tiene autonomía funcional, de ahí que es sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Arguye, las decisiones en cuanto a la dirección de los dineros e inversiones del Fondo las adopta su Junta Directiva, órgano independiente de JAPDEVA, del cual no forma parte, como se observa de su Ley Orgánica no. 3091. Aduce, el Fondo fue creado a partir de una convención colectiva, donde en el artículo 125 se establece la creación y mantenimiento. Además, señala que será independiente en sus funciones y capital, actuando como una unidad económica en el manejo de los fondos, pasando toda ganancia a engrosar los beneficios individuales. En respaldo de su tesis, cita y transcribe en lo de su interés, un antecedente del Tribunal Contencioso Administrativo. En esta materia, opina, deben aplicarse los principios que informan el derecho tributario. Con esa perspectiva, indica, y en vista de que el presente asunto se centró en determinar simplemente la existencia de una relación jurídica procesal, para establecer si se puede ser parte o no de un procedimiento, dejó de lado la relación jurídico material, que es más importante en materia tributaria. Censura, que por un formalismo como la falta de personalidad jurídica se deje sin llamar a estrados al verdadero sujeto pasivo de la obligación, porque la realidad es que la percepción de renta solo es por parte del Fondo, sin que en ningún momento, JAPDEVA vea incrementados sus ingresos. Argumenta, no puede otorgarse este tipo de dispensa de pago o un traslado de la deuda a un tercero que es diferente del Fondo, otorgándose inmunidad fiscal a quien verdaderamente está percibiendo de hecho un enriquecimiento en su patrimonio, por encima de que se exija un formalismo

jurídico ante la aplicación de una norma a quien efectivamente y de hecho ha recibido ingresos gravables. Concluye, con apoyo en doctrina como en jurisprudencia, la resolución que se pretende declarar lesiva es un acto definitivo y por ende impugnabile en sede contencioso administrativa. Tampoco comparte el criterio esbozado en el fallo recurrido, de que la decisión de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo se limitó a anular por razones netamente procesales todo el procedimiento iniciado por la Administración Tributaria de Limón, basándose en que ese acto no ha creado derechos subjetivos a favor de uno o varios administrados, lo cual resulta inadmisibile a tenor del precepto 18 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Destaca cómo lo decidido al eximir al Fondo del pago de los ajustes practicados, genera en su favor derechos adquiridos. A juicio del recurrente, la resolución dictada por el Tribunal Fiscal es un acto final que no tiene ulterior recurso en vía administrativa, correspondiendo a la sede contencioso administrativa resolver si el Fondo es sujeto pasivo de obligaciones tributarias, y un derecho de la Administración con fundamento en el ordinal 165 del Código Tributario plantear el correspondiente proceso de lesividad cuando así lo considere oportuno y conveniente. Por **último**, alega violación directa por indebida interpretación y aplicación de los artículos 18 aparte 1º, 10 aparte 4º, 11 inciso b) y 35 aparte 1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, así como el canon 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Aduce, cuando la Administración considere que una actuación del Tribunal Fiscal Administrativo no se ajusta a derecho, puede interponer el correspondiente proceso de lesividad, previa autorización del respectivo Ministro

y la resolución que declare lesivo el acto a anular. Asevera, lo resuelto por ambas instancias, al señalar que no existía un acto creador de derechos subjetivos en los términos de los numerales 10.4 y 35.1 de la Ley Reguladora de la materia, implica causar indefensión al Estado para reclamar la nulidad de un acto del Tribunal Fiscal Administrativo en contra de la legislación y la jurisprudencia. En su criterio, la naturaleza jurídica del acto administrativo que dictó el órgano fiscal no es un acto de mero trámite, la Administración no puede desconocerlo o desaplicarlo, y no podría obligar al Fondo a cancelar lo correspondiente por reajustes de impuestos sobre la renta, siendo un acto que le favoreció y creó un derecho subjetivo a su favor. Es decir, afirma el petente, la sentencia del Tribunal Fiscal creó derechos a favor del administrado, en el tanto no se procedió con el consiguiente cobro de lo adeudado por el concepto aludido, generando una situación jurídica favorable que implicó la no aplicación o inefectividad de lo dispuesto por la Administración Tributaria.

III.- Previo a analizar los agravios presentados por el recurrente, es preciso hacer algunas consideraciones de importancia para esos efectos. No obstante que el casacionista divide en dos partes su recurso, refiriéndose a las aparentes violaciones de la sentencia impugnada, lo cierto del caso, es que, ambos alegatos se centran en reproches sobre una indebida declaratoria de inadmisibilidad de la acción, reparos de índole procesal, que están íntimamente relacionados entre sí. Por tal razón, esta Sala procederá a resolverlos de manera conjunta, con la finalidad de no causar indebidas repeticiones y en aras de mayor claridad a la hora de sus análisis.

IV.- Los numerales 10.4 y 35.1 de la Ley Reguladora de la materia, para el caso de estudio establecían, antes de la reforma dada por Ley no. 8422 de 6 de octubre del 2004, que: *"Artículo 10.- (...) 4.- La Administración podrá accionar contra un acto propio, firme y creador de algún derecho subjetivo, cuando el órgano superior de la jerarquía administrativa que lo dictó, haya declarado en resolución fundada, que es lesivo a los intereses públicos que ella representa."* *"Artículo 35.1.- Cuando la propia Administración autora de algún acto declarativo de derechos, pretendiere demandar su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, deberá previamente declararlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de otra naturaleza, en el plazo de cuatro años, a contar de la fecha en que hubiere sido dictado"*. En ambos textos, para un sector de la doctrina, que esta Sala comparte, el elemento determinante es que el acto que se recurre, sea creador de un derecho subjetivo, que es: *"...el reconocimiento por el Derecho de un poder en favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos, imponiéndoles obligaciones o deberes, en su interés propio, reconocimiento que implica la tutela judicial de dicha posición."* (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo. II. Editorial Civitas, S.A. Madrid, 1977, página 35). Asimismo, el legislador condicionó la impugnación de un acto, cuando es la Administración autora quien pretende demandar su anulación, a la previa declaración de lesividad para el interés público. Esta es la decisión en virtud de la cual, dicho ente manifiesta que su propio acto es perjudicial; a los efectos de proceder a su impugnación en sede jurisdicción contencioso administrativa, dada la imposibilidad de proceder por sí misma, en ejercicio de los poderes de

revisión de oficio que el Ordenamiento Jurídico le reconoce en determinados casos (artículos 173 y 183 de la Ley General de la Administración Pública). Esta declaratoria se impone cuando, el acto en cuestión es propio, firme y declarativo de derechos subjetivos. Esto es, que tiene carácter definitivo, le pone término al procedimiento, constituye la manifestación final de la voluntad de la Administración, y decide el procedimiento administrativo. Por otra parte, los actos de trámite son aquellos que tienen lugar antes de que se dicte la resolución final. Son el presupuesto de la decisión de la Administración Pública y tienen por objeto prepararla.

V.- Expuestos los anteriores conceptos, en el caso en examen, es posible observar que si bien el asunto llegó hasta la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, no hubo acto definitivo, creador de derechos, pues la resolución que pronunció fue precisamente anulando por razones procesales, todo el procedimiento gestionado por la Administración Tributaria de Limón por medio de los traslados de cargos no. ATL-011-AS-98 y no. ATL-013- AS-98 , lo que así se dispuso para que se iniciara otro procedimiento con arreglo a derecho. Es evidente que la resolución de ese Tribunal no es un acto creador de derechos subjetivos. Por esa razón, no puede ser declarado lesivo a los intereses del Estado, ya que carece del presupuesto de hecho, esencial para tal declaratoria, que en todo caso es de carácter excepcional. Siendo así, no existe un acto definitivo, que incida en la esfera jurídica del Fondo, y que defina en forma ejecutiva y ejecutoria su situación individualizada, es decir, no hay una resolución de contenido decisorio. En este orden de ideas, la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo no resolvió directa ni indirectamente el fondo del

asunto, pues no ingresó a analizar si el Fondo es o no una sociedad de hecho, y por ende, sujeto pasivo de la obligación del impuesto sobre la renta que la Administración Tributaria de Limón había hecho en relación a la tasación oficiosa, de los períodos fiscales 94 y 95. Ese Tribunal se concretó a anular todo el procedimiento administrativo, pues consideró que se dirigió contra un órgano que carece de capacidad procesal para ser parte y actuar dentro de él. Esa resolución imponía a la Administración Tributaria la obligación de iniciar un nuevo procedimiento contra la parte con capacidad suficiente para comparecer, cumpliendo así con el requisito que se había echado de menos. De ningún modo impedía que se iniciara nuevamente un procedimiento administrativo de determinación. Es por esto, que el acto objeto de este proceso, es de trámite, y como no torna imposible la continuación del procedimiento, ni le pone término, resulta inimpugnable.

VI.- De ahí que, a mayor abundamiento de razones, esta Sala, en un caso similar al presente, dispuso: *"Comparte esta Sala el criterio del Juzgado en el sentido de que la resolución N 180 de las 8 horas del 8 de noviembre de 1983, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, es una resolución de mero trámite, pues se concretó a la anulación de una resolución emitida por la Dirección General de la Tributación Directa, por razones formales y no de fondo. El artículo 18.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa admite únicamente la impugnación de los actos "definitivos" o los de "trámite", cuando éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a la vía administrativa o hagan imposible o suspendan su continuación. Del contexto de esta norma se*

desprende que cuando se refiere a actos definitivos se está identificando al "acto final" dictado en un procedimiento administrativo, aquel que decide sobre el objeto del procedimiento y constituye la manifestación final de la acción administrativa, el que resuelve en relación con el objeto del procedimiento y produce efectos externos, creando relaciones jurídicas entre la Administración y las demás cosas o personas e imponiendo obligaciones y confiriendo derechos. La norma establece que la impugnación se admitirá en relación con actos que "no sean susceptibles de ulterior recurso en vía administrativa", a la que cabe agregar que el acto se constituye en "definitivo" cuando ya no es susceptible de ulterior recurso en vía administrativa, independientemente de si se trata de uno de mero trámite o final. Por su parte los actos de trámite son actos preparatorios, antecedentes de la resolución final, trámites del procedimiento administrativo que no tienen la virtud de decidir sobre el objeto del procedimiento; integran el procedimiento antes de la emisión del acto final, y no expresan voluntad sino un mero juicio, representación o deseo de la Administración y no producen en forma directa efectos jurídicos frente a terceros; no son susceptibles de impugnación en vía jurisdiccional como regla general, pero excepcionalmente se permite, cuando deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que ponen fin a la vía administrativa o hacen imposible o suspenden el procedimiento administrativo."

Resolución no. 150 de las 15 horas 30 minutos del 11 de septiembre de 1991.

VII.- Con fundamento en las razones esgrimidas, el Tribunal Contencioso Administrativo siguió en su texto y sentido, lo que claramente dispone el artículo 18.1, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa, que por lo mismo nunca pudo ser quebrantado con el fallo que aquí se censura. Se une a lo expuesto que el procedimiento de lesividad tributaria, previsto en el numeral 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, está ideado para "cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo, considere que el fallo no ha agotado el análisis de los aspectos controvertidos o no se ajusta a derecho..." (el subrayado no es del original), lo que implica una cobertura más amplia, por ser un instrumento de cobertura objetiva. Es decir, no interesa que el acto que se pretenda anular por la vía de la lesividad sea generador de derechos subjetivos, sino que basta para admitir su trámite, sustentar que la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, 1) no agotó el análisis de los aspectos controvertidos, o 2) no se ajustó a derecho. De esta forma, la Procuraduría General de la República, en representación de la administración tributaria, estaría legitimada para acudir ante los órganos jurisdiccionales a gestionar la declaratoria de lesividad. En el sub-júdice, no obstante el recurrente invoca la norma como transgredida, no lo argumentó ni precisó la falencia en el sentido expuesto, lo que convierte el recurso en informal (Numeral 608 del Código Procesal Civil).

VIII.- Por lo expuesto, no se han dado los quebrantos ni las violaciones legales que se invocan en el recurso, el que debe rechazarse con sus costas a cargo de la parte promovente (Artículo 611 ibídem) .

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo del recurrente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto Fernández

KSANCHEZ