

**EXP: 08-000257-1027-CA**

**RES: 000395-F-S1-2010**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las once horas del dieciocho de marzo de dos mil diez.

Proceso de conocimiento establecido en el Tribunal Procesal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José, por **TUBOTICO, SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su Vicepresidente y Tesorero, ambos con facultades de apoderados generalísimos sin límite de suma, respectivamente, Ricardo Santiago Dapena Rivera y Juan Pablo Escobar Ángel, de nacionalidad colombiana, pasaporte no. CC79 982-424; contra el **ESTADO**, representado por su Procurador B, Iván Vicenti Rojas, divorciado, abogado. Figura además, como apoderado judicial de la sociedad actora, el Lic. José Antonio Saborío Carrillo, abogado, vecino de Heredia. Las personas físicas son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, empresarios y vecinos de San José.

### **RESULTANDO**

**1.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso de conocimiento, a fin de que en sentencia se declare:

*"1. ... nulo, por ilegal, el rechazo ad portas de la impugnación interpuesta por nuestra*

representada, contra la valoración de la aeronave (ver hechos undécimo y décimo cuarto). 2. Se declare la nulidad de la valoración practicada por el Departamento de Valoración de Vehículos, Administración Tributaria de San José de la Dirección General de Tributación, de la aeronave TI-AZF, practicada el 11 de setiembre de 2006, y que fijó en mil doscientos millones de colones (¢1.200.000.000,00) el valor fiscal de la misma, para efectos de la determinación del impuesto sobre la propiedad de aeronaves (ver hecho sexto). 3. una vez declarada la nulidad de tal valoración, se declare la nulidad de cualquier acto dictado por la Dirección General de Tributación que haya utilizado dicho valor fiscal para efectos de la determinación o cálculo del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del helicóptero TI-AZF, en concreto se declare la nulidad del oficio CAA-172-2007 del 17 de abril de 2007 (ver hecho noveno), suscrito por el licenciado Federico Jiménez Gutiérrez, Coordinador del Área de Impuestos de Bienes Muebles e Inmuebles de la Administración Tributaria de San José de la Dirección General de Tributación. 4. Se declare la improcedencia de los intereses y multas que la Dirección General de Tributación liquidó y cobró a nuestra representada, por la suma de ciento treinta y tres millones seiscientos un mil cuatrocientos veintidós colones (¢133.601.422,00), según consta en oficio CAA-172-2007. Dicho monto, en consecuencia, debe ser devuelto o acreditado a favor de nuestra representada, junto con los intereses que establece el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 5. Se declare que el valor de mercado del helicóptero TI-AZF al momento de su importación, debió haberse fijado en la suma de ochocientos setenta y seis millones

*novecientos quince mil seiscientos veintinueve colones con noventa céntimos (¢876.915.629,90), y que en consecuencia el impuesto que correspondía determinar, aplicando las tarifas de ley sobre una base imponible o valor del bien que tome en cuenta la tasa de depreciación anual del diez por ciento (10%), era el siguiente: i) Período fiscal 2005: veinticuatro millones setecientos diecinueve mil doscientos setenta y ocho colones con once céntimos (¢24.719.278,11); ii) Período fiscal 2006: veintidós millones doscientos treinta y tres mil doscientos veintidós colones con treinta céntimos (¢22.233.222,30); iii) Período fiscal 2007: diecinueve millones novecientos noventa y cinco mil setecientos setenta y dos colones con siete céntimos (¢19.995.772,07). En consecuencia, la diferencia entre dichos montos y los realmente cancelados por nuestra representada para esos mismo períodos fiscales (ver hecho décimo), arroja un monto de impuestos cancelados en exceso por nuestra representada y "bajo protesta", por la suma de suma (sic) de cincuenta y ocho millones seiscientos treinta mil novecientos setenta y siete colones con cincuenta y dos céntimos (¢58.630.977,52), que deben ser devueltos o acreditados a favor de nuestra representada, junto con los intereses que establece el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 6. Habiéndose declarado en vía administrativa la prescripción del período fiscal 2003 del impuesto sobre la propiedad de aeronaves, mediante resolución RCJ-253-2007 (ver hecho décimo segundo) y no habiéndose acreditado a favor de mi representada los montos que deben serle devueltos, se obligue a la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, a proceder a acreditar la*

*devolución correspondiente más los intereses de ley, bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento, incurrirá en el delito de Demora Injustificada de Pagos penado por el artículo 357 del Código Penal. Declárese la responsabilidad administrativa a la Administración de Grandes Contribuyentes de La (sic) Dirección General de Tributación Directa, por el silencio negativo en que ha incurrido y que se ha prolongado por más de siete meses, y condénesele en lo personal, al pago como responsable solidaria con el Estado, por los intereses que se hayan generado desde la fecha en que se produjo el silencio negativo, sea el 9 de octubre de 2007 (ver hecho décimo segundo) a la fecha en que se haga efectiva la acreditación. 7. Que el Estado, en caso de oposición a la presente demanda, debe pagar ambas costas de la acción. 8. De conformidad con el artículo 69 del Código Procesal Administrativo, y por versar la presente litis sobre un asunto de pleno derecho, solicitamos se falle sin necesidad de recepción de prueba, prescindiendo de la fase de conciliación y celebración de audiencias."*

**2.-** La demandada contestó negativamente e interpuso la excepción de falta de derecho. Asimismo, conforme al artículo 69 del Código Procesal Administrativo solicitó se prescindiera de la conciliación y la celebración de audiencias.

**3.-** El Juez Daniel Aguilar Méndez en resolución de las 11 horas 22 minutos del 23 de setiembre de 2008, resolvió: *"Vista la solicitud de ambas partes de declarar éste asunto como un proceso de trámite abreviado, conforme se halla previsto en el artículo 69 del Código Procesal Contencioso Administrativa, **SE RESUELVE:** Denegar la gestión de ambas partes, ya que este Juzgador considera que resulta improcedente en razón*

*del objeto y la causa pretendi de este proceso. Siendo así continúese el trámite de los autos según el cauce procesal ordinario..."*

**4.-** La audiencia preliminar se efectuó a las 15 horas 8 minutos del 25 de febrero de 2009, oportunidad en que hicieron uso de la palabra los licenciados José Antonio Saborío Carillo e Iván Vicenti Rojas, el primero como apoderado especial judicial de la sociedad actora y el segundo como representante estatal.

**5.-** El apoderado especial judicial de la actora formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

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

**Redacta la Magistrada Escoto Fernández**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** Tubotico S. A. (en adelante Tubotico) interpuso demanda ante el Tribunal Procesal Contencioso Administrativo, para que en sentencia se declare, en lo de interés al caso de estudio: la nulidad de cualquier acto dictado por la Dirección General de Tributación que haya "*utilizado*" el valor fiscal derivado de la valoración practicada por el Departamento de Valoración de Vehículos, Administración Tributaria de San José de la Dirección General de Tributación, sobre la aeronave matrícula TI-ZAF, practicada el 11 de setiembre de 2006 y que fijó en ₡1.200.000.000,00. La nulidad del oficio CAA-172-2007 del 17 de abril de 2007, suscrito por Federico Jiménez Gutiérrez, Coordinador

del Área de Impuestos de Bienes Muebles e Inmuebles de la Administración Tributaria de San José, de la Dirección General de Tributación. Asimismo, solicitan, que habiéndose declarado en vía administrativa la prescripción del período fiscal 2003 del impuesto sobre la propiedad de aeronaves, mediante resolución RCJ-253-2007 y al no haberse acreditado a favor de su representada los montos que deben serle devueltos, se obligue a la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación (en adelante AGC), proceda a acreditar la devolución correspondiente más los intereses de ley, bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento, incurrirá en el delito de demora injustificada de pagos penado por el artículo 357 del Código Penal. Piden, *“declárese la responsabilidad administrativa a la Administración de Grandes Contribuyentes de La (sic) Dirección General de Tributación Directa (sic), por el silencio negativo en que ha incurrido y que se ha prolongado por más de siete meses, y condénesele en lo personal, al pago como responsable solidaria con el Estado, por los intereses que se hayan generado desde la fecha en que se produjo el silencio negativo, sea el 9 de octubre de 2007 (ver hecho duodécimo) a la fecha en que se haga efectiva la acreditación.”* La parte actora amplió su demanda para, en lo que interesa, se declare que el pago del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del período fiscal 2003, fue efectuado en la modalidad *“bajo protesta”*, lo que no implica aceptación alguna por parte del contribuyente. Procede entonces, a juicio de la empresa accionante, efectuar la devolución de la obligación prescrita indebidamente cancelada por el contribuyente en la suma de ₡49.671.990,00, reconociéndole además, los

intereses de ley, al haber sido forzado a efectuar ese pago por la Administración Tributaria. El demandado contestó de forma negativa. Opuso las excepciones de falta de derecho, errores que impiden verter pronunciamiento en cuanto al fondo de la pretensión y acto consentido. El Tribunal Contencioso Administrativo, en la audiencia preliminar, acogió la defensa prevista en el numeral 66 inciso g) del Código Procesal Contencioso Administrativo (en adelante CPCA), relativa a pretensiones deducidas respecto a actos no susceptibles de impugnación, en este caso por consentimiento expreso del administrado, y por tanto tuvo por "*inadmisibles*" las peticiones no. 3, respecto a cualquier reclamo de actos relativos a la devolución de sumas derivadas del pago del impuesto sobre la propiedad de aeronaves para el período 2004, de la matriculada con el no. TI-AZF, y la pretensión no. 6, referida sobre lo mismo, pero del período fiscal 2003, tanto en la versión ampliada como en la original presentes en la demanda. Declaró, las demás pretensiones pueden seguir su curso normal. Condenó a la actora al pago de ambas costas en lo declarado inadmisibile, de conformidad con el precepto 193 del CPCA. Formula recurso de casación la parte actora, que fue admitido en su totalidad, por auto de las 11 horas 45 minutos del 8 de febrero de 2010.

**II.-** Se alega un **único** motivo. Expone, la resolución recurrida señala que se produjeron dos desistimientos, cada uno de los cuales, justifica, a criterio del juez tramitador, acoger la excepción interpuesta en lo atinente a la pretensión tercera, y en el otro respecto a la pretensión sexta. Refiere que es preciso aclarar, el procedimiento administrativo se tramitó, inicialmente, bajo un único expediente, aunque con

posterioridad se bifurcó. Es así como, el 1ero. de julio de 2007, Tubotico presentó ante la AGC, cuatro peticiones concretas: a) excepción de prescripción de los períodos 2003 y 2004 en lo relativo al impuesto sobre la propiedad de la aeronave TI-AZF; b) impugnación de avalúo; c) declaratoria de improcedencia del cobro de intereses y multas; y d) devolución de los tributos liquidados en exceso por la Dirección General de Tributación, por concepto del impuesto sobre la propiedad de la aeronave TI-AZF, y según refiere, pagados bajo protesta. El expediente fue subdivido, remitiendo la declaratoria de prescripción a la Oficina de Cobros Judiciales que depende de la Dirección General de Hacienda, y las restantes pretensiones, terminaron siendo resueltas por la AGC. **Procedimiento administrativo ante la Oficina de Cobros Judiciales.** Sostiene, el primer desistimiento operó en este trámite. Indica, la oficina de Cobros Judiciales declaró prescrito el período fiscal 2003, del impuesto sobre la propiedad de aeronaves (del que indica, fue pagado bajo protesta por su representada), mediante **resolución RCJ-253-2007 del 3 de julio de 2007.** Expone, lo anterior motivó a Tubotico a solicitar ante la AGC, la acreditación del monto declarado prescrito, en primera instancia el 20 de julio de 2007, y en segunda el 9 de agosto del mismo año. Manifiesta, ante la falta de pronunciamiento de la AGC para resolver lo anterior, interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante TFA) en contra del silencio negativo, esto el 22 de octubre de 2007. Asevera, el 28 de abril de 2008, Tubotico desistió de cualquier recurso de apelación pendiente de resolución ante el TFA, referido: al impuesto sobre la propiedad

de la aeronave TI-AZF de los períodos 2003 y 2004, y al silencio negativo en que hubieren incurrido los funcionarios de la AGC. Concluye, por resolución 146-2008-P, de la Sala Primera del TFA, de las 11 horas del 29 de abril de 2008, se tuvo por desistido el recurso de apelación, y por terminado el procedimiento. **Procedimiento Administrativo ante la AGC.** Como se mencionó líneas atrás, esta dependencia conoció sobre la impugnación de avalúo de la aeronave TI-AZF, la declaratoria de improcedencia del cobro de intereses y multas, y la devolución de los tributos liquidados en exceso por la Dirección General de Tributación, por concepto del impuesto sobre la propiedad de la aeronave indicada, y según refiere, pagados bajo protesta, iniciado el 1ero. de julio de 2007. Refiere, mediante resolución R-DENE-10-IA-02-08, dictada por la AGC, a las 9 horas del 24 de julio de 2008, esta dependencia declaró sin lugar la solicitud de reconocimiento de crédito fiscal, por concepto del impuesto sobre la propiedad de aeronaves, del período fiscal 2003. Asegura, el 19 de agosto de 2008, presentó recurso de revocatoria con apelación en subsidio ante el TFA, contra la resolución aludida. Indica, el recurso de revocatoria fue rechazado, por resolución AU-10-R-39-08, dictada el por la AGC el 18 de setiembre de 2008, y notificada el primero de octubre de ese año. Expone, el 22 de octubre de 2008 Tubotico formaliza por escrito los alegatos que sustentan el recurso de apelación, aspecto que asegura, no fue incluido en la sentencia recurrida. Menciona, el 12 de enero de 2009, Tubotico desiste del recurso de apelación interpuesto en vía administrativa, contra la resolución R-DENE-10-IA-02-08. Asevera, el desistimiento de los recursos interpuestos en vía

administrativa, fue posterior a la ampliación de la demanda contencioso administrativa que cuestiona los mismos actos administrativos. **Procedimiento Judicial.** Advierte, el 12 de junio de 2008, Tubotico interpuso demanda contencioso administrativa, la cual dio origen al presente proceso. Expone, en la pretensión sexta del proceso judicial indica, se incluyó lo relativo a la obligación de la AGC de acreditar a favor de la actora, el importe del impuesto sobre la propiedad de aeronaves, correspondiente al año 2003, declarado prescrito mediante resolución RCJ-253-2007 del 3 de julio de 2007, más los intereses de ley. Sostiene, a partir de ese momento se tramitaron de forma simultánea, reclamos en la vía administrativa y en la vía judicial, con relación al impuesto sobre la propiedad de aeronaves del período fiscal 2003. Asevera, el 13 de noviembre de 2008, Tubotico amplió la demanda judicial contencioso administrativa, para incluir nuevos hechos acaecidos con posterioridad a la presentación de la demanda y ampliar la pretensión sexta, todo relacionado con el impuesto sobre la propiedad de la aeronave TI-AZF del período fiscal 2003. En concreto, aduce, las resoluciones R-DENE-10-IA-02-08 y AU-10-R-39-08, le imposibilitaron obtener la devolución del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del período fiscal 2003, pagado bajo protesta según lo indica, y que posteriormente fue declarado prescrito por resolución RCJ-253-2007. Finaliza el recuento asegurando, que el desistimiento de los recursos interpuestos en vía administrativa, fue posterior a la ampliación de la demanda contencioso administrativa que cuestiona los mismos actos administrativos. En lo que se refiere a los fundamentos del recurso, Tubotico se muestra disconforme con la resolución recurrida, en el tanto el

juzgador estimó que el desistimiento en vía administrativa de los recursos interpuestos contra actos administrativos, equivale a consentir expresamente su contenido. Dice, al justificar oralmente la resolución, el Tribunal consideró que el desistimiento de recursos implicaba el consentimiento expreso del acto recurrido, y cita un extracto de dicho pronunciamiento. Considera preciso recordar el párrafo primero del canon 38 del CPCA, el que transcribe. En relación con el primer desistimiento, manifiesta, la pretensión tercera de la demanda, no incluye reclamo alguno relacionado con el período fiscal 2004 del impuesto sobre la propiedad de la aeronave TI-AZF. En este sentido advierte, el juzgador no consideró, que por resolución no. 166-2004 dictada por la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo a las 11 horas del 26 de marzo de 2008, fue declarado prescrito el cobro del impuesto sobre aeronaves del año 2004 y que por ese motivo, no fue incluido dentro la petitoria de la demanda, lo relativo al cobro de ese período. Denuncia preterición de prueba, en el tanto este hecho consta en una sentencia judicial, que al tenor del canon 370 del Código Procesal Civil (en adelante CPC), tiene carácter de plena prueba, aspecto que su representada, indica, no pudo alegar, ya que en la audiencia preliminar no se llegó a la etapa de discutir sobre cuales hechos eran controvertidos y cuales no. Argumenta, esta situación le generó indefensión, por cuanto, se incorporó a la audiencia preliminar una pretensión no solicitada, sobre la cual no tuvo el derecho de pronunciarse y de ejercer la debida defensa. Denuncia como lesionados los ordinales 370 del CPC, 137 inciso 1.b), 138 inciso a) del CPCA. Asimismo reclama, se incurrió en el vicio de incongruencia, al

haberse referido, resuelto y denegado una pretensión inexistente. Con relación al **segundo desistimiento**, que fue el del recurso de apelación para ante el TFA, argumenta, este acto no puede tener por efecto el consentimiento de los actos administrativos, porque estos ya habían sido impugnados en la vía contencioso administrativa, con anterioridad al desistimiento de los recursos administrativos, *“quedando así constancia expresa de la voluntad de nuestra representada de cuestionar su legalidad en sede judicial”*. En este sentido asevera, a partir de la vigencia del CPCA, en particular los ordinales 31.1 y 58.1, y del voto 3669-2006 de la Sala Constitucional, el agotamiento de la vía administrativa ya no es preceptivo para el administrado, quien puede optar por ponerle fin a esta por alguno de los medios de terminación anormal o anticipada del procedimiento administrativo, dentro de los que se ubica el desistimiento, el cual, explica, tiene una connotación procesal y no sustantiva. La parte recurrente afirma, que habiéndose interpuesto una demanda contenciosa administrativa con anterioridad al desistimiento de los recursos en vía administrativa, resulta imposible que este desistimiento pueda convertirse en una manifestación de consentimiento de los actos administrativos. Por lo anterior, se muestra disconforme con lo resuelto por el juzgador, quien –según lo expone - *“al desistir nuestra representada el 12 de enero de 2009 del recurso de apelación interpuesto en sede administrativa contra la resolución R-DENE-10-IA-02-08, “dio o consintió el que en su momento se rechazara el no pago de lo concerniente al crédito fiscal del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del período fiscal 2003”, obviando que la ampliación de la demanda contencioso*

*administrativa del 13 de noviembre de 2008, ya había cuestionado la validez y eficacia de los actos R-DENE-10-IA-02-08 y AU-10-R-39-08.”. Denuncia, la interpretación que hace la resolución recurrida, obliga al administrado a agotar la vía administrativa una vez iniciada, a fin que no se considere que su desistimiento constituye aceptación de los actos. Lo anterior, sostiene, viola los cánones 31.1 y 58 del CPCA, normas que establecen que dicho agotamiento es facultativo, y además, se contraviene lo resuelto por la Sala Constitucional, en el voto 3669-2006.*

**III.-** En la demanda que dio inicio al presente proceso contencioso administrativo, en la pretensión tercera, Tubotico solicitó lo siguiente: *“Una vez declarada la nulidad de tal valoración, se declare la nulidad de cualquier acto dictado por la Dirección General de Tributación que haya utilizado dicho valor fiscal para efectos de la determinación o cálculo del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del helicóptero TI-AZF, en concreto se declare la nulidad del oficio CAA-172-2007 del 17 de abril de 2007 (ver hecho noveno), suscrito por el licenciado Federico Jiménez Gutiérrez, coordinador del Área de Impuestos de Bienes Muebles e Inmuebles de la Administración Tributaria de San José de la Dirección de Tributación.”* En la resolución recurrida, el juez tramitador consideró, que la pretensión de cita era inadmisibles, en aplicación del numeral 66 inciso g) del CPCA, en lo que concierne a *“...cualquier reclamo o impugnación de actos relativos a la devolución de sumas derivadas del pago de impuesto sobre la propiedad de aeronaves para el período 2004 en lo que concierne a la aeronave matrícula TI-AZF...”*. Al respecto el juzgador consideró: *“...de la generalidad*

*de la redacción en que está presentada la pretensión número tres se deriva, se puede llegar a derivarse también una posible impugnación o reclamo del pago del período dos mil cuatro, el cual quedó claro que se desistió el veintiocho de abril de dos mil ocho, en escrito que fue presentado ante el Tribunal Fiscal Administrativo, según los hechos probados anteriormente.."* Sobre el particular, esta Sala estima, que tiene razón el casacionista, al indicar que en la pretensión tercera de la demanda no estaba incluido reclamo alguno relativo al período del impuesto sobre la propiedad de la aeronave de cita, del año 2004. Esto por cuanto, el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Tercera, por sentencia no. 166-2008 de las 11 horas del 26 de marzo de 2008, declaró prescrita esta obligación. Sobre este extremo, el fallo de cita indicó: *"Se acoge en todos sus extremos la presente demanda y en consecuencia, se declara prescrita la obligación tributaria correspondiente al período fiscal dos mil cuatro del impuesto sobre la propiedad de la aeronave TI-AZF, propiedad de Tubotico, Sociedad Anónima.- Se ordena la devolución a la actora, de la suma cancelada bajo protesta por ese concepto, junto con sus intereses legales, los que se contarán a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente y hasta el efectivo pago de lo adeudado."* Partiendo de que, el proceso contencioso administrativo se presentó a estrados el 12 de junio de 2008, sea con posterioridad la sentencia que declaró la prescripción, resulta contrario a la lógica que la parte actora incluyera este extremo ya resuelto en sede administrativa, con un pronunciamiento favorable a sus intereses. De esta forma, la sentencia impugnada, incurrió en el vicio de incongruencia, por un

pronunciamiento excesivo en lo atinente al objeto del proceso, motivo por el cual procede disponer la nulidad de ese extremo.

**IV.-** La pretensión número seis de la presente demanda, indica lo siguiente: *“Habiéndose declarado en vía administrativa la prescripción del período fiscal 2003 del impuesto sobre la propiedad de aeronaves, mediante resolución RCJ-253-2007 (ver hecho décimo segundo) y no habiéndose acreditado a favor de mi representada los montos que deben serle devueltos, se obligue a la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, a proceder a acreditar la devolución correspondiente más los intereses de ley, bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento, incurrirá en el delito de Demora Injustificada de Pagos penado por el artículo 357 del Código Penal. Declárese la responsabilidad administrativa a la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación Directa, por el silencio negativo en que ha incurrido y que se ha prolongado por más de siete meses, y condénesele en lo personal, al pago como responsable solidaria con el Estado, por los intereses que se haya generado desde la fecha en que se produjo el silencio negativo, sea el 9 de octubre de 2007 (ver hecho décimo segundo) a la fecha en que se haga efectiva la acreditación.”.* Posteriormente, Tubotico amplió dicha pretensión, de la siguiente forma: *“Constátese y declárese que el pago del impuesto sobre la propiedad de aeronaves del período fiscal 2003, fue efectuado por nuestra representada en la modalidad de “pago bajo protesta”, y que al haberse efectuado en esa modalidad, no implica aceptación alguna por parte del contribuyente. Procede en*

*consecuencia efectuar la devolución de la obligación prescrita indebidamente cancelada por el contribuyente por la suma de \$49.671.990,00, reconociéndole además los intereses de ley, por haber sido forzado a efectuar ese pago por la Administración Tributaria. No habiéndose acreditado a favor de nuestra representada los montos que deben serle devueltos, se obligue al Ministerio de Hacienda, a hacer efectiva la devolución correspondiente más los intereses de ley, bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento, incurrirá en el delito de Demora injustificada de Pagos penado por el artículo 357 del Código Penal.”* En el fallo objeto de casación, el juzgador dispuso: *“Se acoge la excepción prevista en el artículo 66 inciso g) del CPCA opuesta por el Estado, relativa a pretensiones deducidas respecto a actos no susceptibles de impugnación, en este caso por consentimiento expreso del administrado, y por tanto se tienen por inadmisibles... la pretensión 6 que es referida precisamente a lo mismo (reclamo por devolución del impuesto pagado) pero al período fiscal dos mil tres tanto en la versión ampliada como en la versión original presentes en la demanda...”* El juzgador, en la parte considerativa explicó: *“...En el caso de la pretensión sexta se debe precisamente al desistimiento que se realizó el doce de enero de dos mil nueve, momento en el cual al desistir de la resolución R-DENE-10-IA-02-08, dio o consintió el que en su momento se rechazara el no pago de lo concerniente al crédito fiscal por concepto de impuesto de propiedad de la aeronave para el período dos mil tres...”*

**V.-** En la resolución recurrida se tuvo por demostrado, específicamente en los hechos 8 al 12, que por resolución R-DENE-10-IA-02-08, dictada por la AGC el 24 de

julio de 2008, fue declarada sin lugar la solicitud de reconocimiento de crédito fiscal por concepto de impuesto sobre la propiedad de la aeronave objeto de este proceso, del período 2003, lo cual motivó a que Tubotico formulara los recursos de revocatoria y apelación en subsidio. El recurso horizontal fue rechazado por resolución AU-10-R-39-08. En lo que concierne a la apelación, Tubotico desistió de forma expresa la impugnación, el 12 de enero de 2009. A criterio del juzgador, lo resuelto por la AGC por resolución R-DENE-10-IA-02-08, no constituye un acto administrativo susceptible de impugnación, por cuanto Tubotico desistió del recurso de apelación interpuesto en sede administrativa. En el pronunciamiento recurrido se considera, que esta forma de proceder no tiene relación con *"cuestiones relativas al agotamiento de la vía administrativa, si es preceptivo o facultativo por el contrario estamos en la presencia de un acto no susceptible de impugnación (...) por constituir un acto consentido expresamente."* Esta Sala estima, que lo resuelto por el juzgador, lesiona lo establecido en el numeral 31 inciso 1) del CPCA, y lo dispuesto por la Sala Constitucional, mediante voto no. 3669 de las 15 horas del 15 de marzo de 2006. Aunque en la resolución se insista en que el tema no es la obligatoriedad o no del agotamiento de la vía administrativa, la interpretación que realiza el juzgador sí implica exigirle al administrado, que debe mantener un recurso de apelación ante la Administración, caso contrario el acto no será impugnabile en sede judicial, lo que en esencia conlleva a una obligatoriedad de agotar la vía administrativa. Sobre el particular, en el voto constitucional citado, se indica: *"...La interpretación más favorable a la eficacia*

*expansiva y progresiva de los derechos fundamentales de los administrados a una justicia pronta y cumplida y a la igualdad, impone replantearse cualitativamente el carácter obligatorio del agotamiento de la vía administrativa impuesto por el legislador. En efecto, debe entenderse que el agotamiento de la vía administrativa debe quedar a la libérrima elección del administrado, de modo que sea éste quien, después de efectuar un juicio de probabilidad acerca del éxito eventual de su gestión en sede administrativa, decida si interpone o no los recursos administrativos procedentes.(...) Si el agotamiento de la vía administrativa –sustentado en el privilegio de la autotutela declarativa- es un requisito de admisibilidad de carácter obligatorio, consecuentemente, si el administrado no ejerce en tiempo y forma los recursos administrativos procedentes, el legislador presume, a partir de la conducta omisa del administrado, que ha consentido tácitamente el acto administrativo al no recurrirlo en los plazos y por los medios dispuestos por el ordenamiento jurídico. Ese instituto procesal infringe frontalmente el derecho fundamental de los administrados de acceder a la jurisdicción (artículo 41 de la Constitución Política), puesto que, le impide perpetuamente, discutir el asunto ante la jurisdicción dispuesta por el constituyente para ejercer el control de legalidad de la función administrativa (artículo 49 de la Constitución Política), simplemente, por no haber ejercido e interpuesto los recursos administrativos procedentes. Consecuentemente, si la adecuación del agotamiento de la vía administrativa al parámetro constitucional impone estimarla como facultativa u optativa para el administrado, la figura del acto consentido debe ser reputada como*

*inconstitucional en cuanto supone de forma implícita que debe cumplirse obligatoriamente con tal recaudo.*” De esta forma, la interpretación dada por el juzgador -quien consideró que el desistimiento de un recurso horizontal en sede administrativa, acarrea que el acto administrativo sea inimpugnable en la vía judicial-, es contraria al pronunciamiento constitucional enunciado. Ya en el ámbito de la legislación, el canon 31 citado, es claro al afirmar en el inciso primero: *“el agotamiento de la vía administrativa será facultativo, salvo para lo dispuesto en los artículos 173 y 182 de la Constitución Política.”* Al no estarse ante los supuestos de excepción previstos (régimen municipal y contratación administrativa), Tubotico podía: a) acudir a los recursos previstos en sede administrativa; b) presentar un proceso judicial, cuestionando el acto administrativo que en caso de desestimación deberá hacerlo dentro del plazo anual establecido en el artículo 40 del C.P.C. contado a partir de aquella gestión. En el presente caso, la AGC dictó el acto administrativo –resolución R-DENE-10-IA-02-08- el 24 de julio de 2008, siendo que el recurso de revocatoria con apelación en subsidio fue formulado el 19 de agosto del mismo año. Desde el 12 de junio de 2008 -antes del dictado de la resolución R-DENE-10-IA-02-08 de 24 de julio de 2008- Tubotico interpuso la demanda ordinaria, la cual amplió el 13 de noviembre del mismo año. Por su parte, el desistimiento del recurso de apelación operó el 12 de enero de 2009. La anterior recapitulación demuestra, que Tubotico ha pretendido la devolución de las sumas que aduce pagó bajo protesta, correspondiente al impuesto sobre la propiedad de aeronaves, del período fiscal 2003, tanto en sede administrativa como judicial. Por lo

anterior, es contrario a lo establecido en el numeral 31 del CPCA, interpretar que el desistimiento del recurso de apelación, tiene por consecuencia que el acto administrativo no sea susceptible de impugnación. Lo resuelto también lesiona el mandato 38 inciso 1) ibídem, norma que establece: *“No será admisible la pretensión de nulidad en relación con los actos que, estando viciados, hayan sido consentidos expresamente o sean reproducción de otros anteriores, ya sean definitivos y firmes o confirmatorios de los consentidos.”*. Esto por cuanto, no se está ante un acto consentido de forma expresa, ya que el desistimiento de un recurso horizontal no conlleva una aceptación de lo resuelto en la vía administrativa, ya que para ello se requiere, la manifestación de voluntad del administrado, que de forma clara e indubitable indique, que se conforma con lo dispuesto por la Administración Pública. Tampoco constituye por sí, un supuesto de consentimiento tácito, dado que se recurre en tiempo a la vía jurisdiccional. En el presente caso se requería, que Tubotico indicara por escrito, que estaba de acuerdo con lo resuelto por la AGC. Pero, por el contrario, la parte actora cuestionó en tiempo lo resuelto por la ACG en sede judicial, motivo por el cual, no existe ninguna aceptación, ni tácita ni expresa.

**VI.-** Conforme a lo expuesto, se declara con lugar el recurso de casación. Se anula la resolución impugnada. En su lugar, fallando por el fondo, se rechaza la inadmisibilidad por acto consentido. Continúese con los procedimientos, en el entendido de que lo relativo al período 2004, no es objeto de este proceso.

**POR TANTO**

Se declara con lugar el recurso. Se anula la resolución impugnada. En su lugar, fallando por el fondo, se rechaza la inadmisibilidad por acto consentido. Continúese con los procedimientos, en el entendido que lo relativo al período 2004, no es objeto de este proceso.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**  
**Zelaya**

**Román Solís**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**