

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

CARRERA DE DERECHO

**MODALIDAD DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO
ACADÉMICO DE LICENCIATURA**

ANÁLISIS DEL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SUSTENTADOR:

JOSÉ ALEXANDER PORRAS MENA

TUTOR:

MDET. MAF. Ph.D. Michael Vásquez López

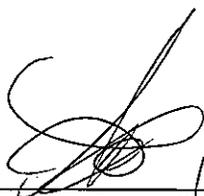
Lector (a)

Lic. Carlos José Mejías Rodríguez

2017

DECLARACIÓN JURADA

Yo José Alexander Porras Mena, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 114760817 egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **ANÁLISIS DEL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los ocho días del mes de abril del año dos mil diecisiete.



Firma del estudiante
Cédula

114760817

CARTA DEL TUTOR

San José 30 de Enero de 2017

Destinatario: Lic. Piero Vignoli

Carrera: Derecho

Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante, **JOSE ALEXANDER PORRAS MENA**, cédula de identidad número 1-1476-0817 me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **“ANALISIS DEL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA”** el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciado.

En mi calidad de tutor, debo informar que el estudiante **JOSE ALEXANDER PORRAS MENA**, cumplió con los tiempos de entrega por lo que se aprueba al estudiante.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	20%
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	30%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	20%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20%
	TOTAL	100%	100%

En virtud de la situación, el estudiante reprueba su trabajo de graduación.

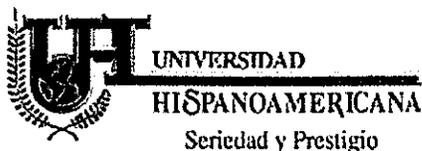
Atentamente,



Michael Vásquez

Cédula identidad N 1-1076-0144

Carné Colegio Profesional N 13282



CARTA DEL LECTOR

Heredia, 28 de Marzo de 2017

Prof. Piero Vignoli Chesler
Director de la Carrera de Derecho
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante Jose Alexander Porras Mena, cédula de identidad número uno – mil cuatrocientos setenta y seis – cero ochocientos diecisiete, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado “*Análisis del solve et repete dentro del procedimiento de fiscalización de la administración tributaria*”, el cual ha elaborado para optar por el grado de Licenciada en Derecho.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente, lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y el análisis de datos; la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre estos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación. He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Atentamente,



Prof. Carlos José Mejías Rodríguez
Universidad Hispanoamericana
Lector
Ced. 1-1231-0312
Carné del Col de Abo. 19536

San Rafael de Heredia, 05 de abril de 2017

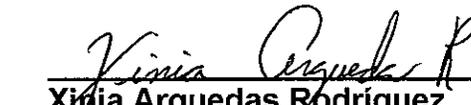
Señores
Universidad Hispanoamérica
Carrera de Derecho

Estimados señores:

En mi calidad de filóloga, hago constar que he revisado el Trabajo de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho, bajo el título:

“ANÁLISIS DEL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, elaborado por el estudiante Alexander Porras Mena.

La revisión se hizo en la parte morfosintáctica, forma, estilo, redacción, puntuación y ortografía; por lo cual este trabajo está listo en tales aspectos para ser presentado ante la Universidad.


Xinia Arguedas Rodríguez
Cédula 1 458 488
Carné 06032 del Colegio de
Licenciados y Profesores en Letras,
Filosofía, Ciencias y Artes

Xinia Arguedas Rodríguez
Filóloga
Teléfono 22 37 61 66
San Rafael de Heredia

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO I.....	7
PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	7
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
1.2 Antecedentes del Problema	9
1.2 Descripción de la situación.....	12
1.3 Justificación del problema	14
1.4 Formulación del problema	14
1.5 Objetivos	15
1.5.1 Objetivo General	15
1.5.2 Objetivos específicos	15
1.6 Alcances y limitaciones.....	16
1.6.1 Alcances.....	16
1.6.2 Limitaciones.....	17
CAPÍTULO II	19
MARCO TEÓRICO.....	19
2.1 EL SOLVE ET REPETE	20
2.2 Concepto.....	20
2.3 Origen	23
2.4 El Solve et repete en el derecho Comparado	32
2.5 Naturaleza Jurídica del Solve et repete	39
2.6 Fundamentos a del Solve et repete	41
2.6.1 Teoría de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.	42
2.6.2 Teoría del privilegio a favor del Fisco.	44
2.6.3 Teoría de la autonomía del instituto	47
2.7 ELEMENTOS DEL SOLVE ET REPETE	47
2.7.1 Elemento subjetivo	48
2.7.2 Elemento objetivo	51
2.8 EL SOLVE ET REPETE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	56
2.8.1 Principio de capacidad económica o capacidad contributiva	57
2.8.2 Principio de igualdad Tributaria.....	62

2.8.3 Principio de no confiscatoriedad	69
2.8.4 Principio de tutela judicial efectiva	73
2.8.5 Principio de Debido Proceso	77
2.10 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	85
2.10.1 Concepto	85
2.10.2 Naturaleza jurídica de la determinación	88
2.10.3 Tipos de Determinaciones	90
a) Determinación por parte del sujeto pasivo	90
b) Determinación Mixta	94
c) Determinación de oficio	96
CAPÍTULO III	102
MARCO METODOLÓGICO.....	102
3.1 ENCUADRE PARAGIDMATICO	103
3.2 ENFOQUE	104
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	105
3.4 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN	107
3.4.2 Fuentes de información	107
3.4.3 Fuentes Primarias	108
3.4.4 Fuentes Secundarias	108
3.5 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN	109
CAPÍTULO IV	111
ANÁLISIS DE RESULTADOS	111
4.1 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN REALIZADO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	112
4.1.2 Inicio del procedimiento determinativo.....	112
4.1.3 Propuesta de regularización	114
4.1.4 Audiencia final.....	116
4.1.5 Conclusión del procedimiento de determinación.....	119
4.1.6 Conformidad con la propuesta de regularización.....	120
4.1.7 Disconformidad del Sujeto Pasivo y Dictado del Acto de Liquidación de Oficio	121
4.1.8 En cuanto a los medios de impugnación contra el acto de liquidación de oficio.	123

4.1.9 Sobre las Garantías relativas a la suspensión del Acto de Liquidación de Oficio, artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios.....	124
4.1.10 Procedimiento de determinación antes de la reforma planteada por Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria al artículo 144 del Código de Normas Procedimientos Tributarios (Vista Inicial)	132
4.1.11 Conclusión de actuaciones fiscalizadoras y traslado de cargos.....	134
4.1.12 Traslado de Cargos.....	135
4.2 CAMBIOS SUSTANCIALES EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	136
4.3 EL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE	140
4.3.1 Confusión entre el Solve et repete y la aplicación del principio de Ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.....	154
4.3.2 Incompatibilidad del Solve et repete con el Ordenamiento jurídico Costarricense	160
4.4 ANÁLISIS DEL VOTO DE LA SALA CONSTITUCIONAL N°2016—12496 RESPECTO A LA REFORMA PLANTEADA AL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	165
4.4.1 Sobre la violación al Derecho a la Tutela Judicial Efectiva	170
4.4.2 Sobre la violación al Debido Proceso y Derecho de Defensa.....	173
4.4.3 En cuanto a la violación del debido proceso por supresión del período conclusivo del procedimiento administrativo y de la emisión de la resolución determinativa y por la instauración del instituto del poder discrecional en el procedimiento tributario.....	179
4.4.4 En cuanto a la idoneidad de los auditores dentro del procedimiento de determinación para resolver los alegatos contra la propuesta provisional de regularización y emitir el acto de liquidación de oficio.....	182
4.4.5 Inconstitucionalidad del artículo 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios por violar el derecho de defensa y el principio de reserva de ley en materia Tributaria.....	183
4.4.6 En cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios por no tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente a la hora de solicitar la rendición de la garantía.....	190
4.4.7 Inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por violentar el artículo 8.1 de la Convención americana de derechos Humanos.....	196
4.4.8 Inconstitucionalidad del Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por violentar el debido proceso, particularmente por el plazo otorgado para ejercer el derecho de defensa.....	203

4.4.9 Inconstitucionalidad del Artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por tener conexidad con el artículo 144 del mismo cuerpo normativo....	206
CAPÍTULO V	210
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	210
5.1 CONCLUSIONES	211
5.1.1 En cuanto al análisis del Procedimiento de determinación de la Administración Tributaria establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios	211
5.1.2 En cuanto a la determinación de la fuente del Solve et repete en el ordenamiento Jurídico	212
5.1.3 Sobre la Procedencia del Solve et repete dentro del Ordenamiento jurídico Costarricense	213
5.1.4 Sobre la aplicación del Solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense	214
5.1.5 En cuanto a las medidas tomadas por la administración tributaria para salvaguardar los principios constitucionales de debido proceso y acceso a la justicia dentro del procedimiento de determinación tributaria.	216
5.1.6 En cuanto a las repercusiones del Voto 2016-12496 de la Sala constitucional	218
5.2 RECOMENDACIONES.....	219
Bibliografía.....	230

CAPÍTULO I
PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Presentación

La presente investigación brinda un análisis de una de las reformas más actuales dentro del Derecho Tributario costarricense como lo es la publicación de las leyes 9068 (Ley para el cumplimiento de Estándar de Transparencia Fiscal) y 9069 (Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria), con la cual, para algunas personas, se inserta dentro del ordenamiento jurídico, la antigua, pero repudiada figura del Solve et repete, es por esto que se analizará dicho instituto de manera integral, tomando en cuenta desde su concepto, rango de aplicación, sus elementos, procedencia dentro del ordenamiento jurídico costarricense, además del desarrollo que le ha dado el derecho comparado, tomando en cuenta que en Costa Rica su análisis y desarrollo es prácticamente nulo, es por esto que nos dimos a la tarea de realizar una investigación por medio de la cual pueda quedar de manera más clara tanto para personas particulares, como para las administraciones públicas, sujetos de derecho público y privado, en fin cualquier persona la cual se pueda ver envuelta en una situación donde se ve aplicada esta figura, de qué manera funciona y cuáles son sus alcances, así como la forma en que la han desarrollado las Administraciones Tributarias, aportando un grano de arena al desarrollo doctrinal del Derecho Tributario costarricense en cuanto a este campo.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.2 Antecedentes del Problema

La situación fiscal del país no es un hecho novedoso, se podría iniciar una discusión sobre cuál es la razón de ser del déficit y la evasión fiscal que se vive en la actualidad, pero se entraría a debatir sobre un tema el cual no es objeto central de esta investigación, lo cierto es que la crisis financiera en la que se ve envuelto viene de tiempo atrás, ejemplo de esto es el estudio “*Incumplimientos Tributarios de impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2012*” realizado por la señora Evelyn Molina Bolaños y el señor Jorge Richard Muñoz Núñez, encargados de Estadísticas fiscales del departamento de División de Política Fiscal del Ministerio de Hacienda. Este estudio muestra que solo en el año 2010 el incumplimiento en el pago del Impuesto General de Ventas fue de un 2.09% del PIB, en cuanto al Impuesto sobre la renta el incumplimiento en el pago del mismo fue de un 6.04% del PIB, con una tendencia a disminuir en los años 2011 y 2012, en los cuales el incumplimiento fue de un 2.07% del PIB en el Impuesto sobre la venta y un 5.74 en el Impuesto sobre la renta para el año 2011 y un 2.18% del PIB en el Impuesto sobre la venta y un 5.57% del PIB en el impuesto sobre la renta para el año 2012. Es por esto que el gobierno de Doña Laura Chinchilla Miranda, hace una propuesta para realizar una reforma fiscal, de esta propuesta nacen tres proyectos de ley, a saber: Ley de Solidaridad Tributaria, Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria y Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia

Fiscal, siendo los dos últimos hoy ley de la República. Estos proyectos tuvieron un impacto importante dentro del Derecho Tributario costarricense, realizando varias modificaciones al mismo, esta reforma pretendía entre otras cosas mejorar la gestión de recaudación de impuestos de las administraciones tributarias y así de alguna manera combatir la crisis fiscal que se vivía y se vive en la actualidad en el país, como se dijo anteriormente es por medio de esta reforma que, para algunas personas, se introduce la figura del Solve et repete al ordenamiento jurídico costarricense.

El Solve et repete es una figura en el Derecho tributario el cual consiste en el pago de una obligación tributaria como condición o requisito para poder cuestionar en sede administrativa o judicial la determinación de la misma, dicho de otra manera, constituye una regla la cual dispone que para poder apelar o cuestionar la determinación de un tributo, el contribuyente primero tiene que pagar el mismo o bien rendir garantía suficiente, para posteriormente interponer el recurso que corresponda. Los orígenes de esta regla se remontan al Derecho Romano en el periodo de la República, cuando el pretor en ese entonces, invertía el procedimiento de fiscalización y convertía a los contribuyentes en actores, los cuales debían ir y reclamar la ilegitimidad de la determinación de un tributo previo pago del mismo, de esta manera desde su origen el solve et repete ha sido una regla que significa “paga y reclama” estableciendo claramente el deber de cumplir con la obligación tributaria para con posterioridad impugnar la determinación de la misma, generando polémica en cuanto a la arbitrariedad que se puede dar por parte del fisco en la aplicación de esta. Posteriormente el Solve et repete se ha desarrollado en diversos ordenamientos jurídicos como lo son el italiano, español,

chileno, argentino, ecuatoriano, entre otros, figura que ha sido repudiada por todos, exceptuando el último, el cual ha aprobado parcialmente la figura lo cual se le ha criticado fuertemente.

Por otra parte dentro del Derecho Tributario Costarricense es en el año 2012 en el cual se realiza una reforma al ordenamiento jurídico tributario con la cual mediante la Ley de fortalecimiento de la Gestión Tributaria N°9069 que se efectúa la modificación al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pasando de regular un procedimiento de determinación y fiscalización con un traslado de cargos o Vista inicial, a regular lo que se ha llamado el acto de determinación de oficio.

Así las cosas al establecer dicho artículo que una vez notificado el acto de liquidación de oficio, la deuda tributaria será líquida y exigible, por lo cual el obligado deberá realizar su importe dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación de la misma, o bien, el aportar garantía suficiente que respalde el pago de la obligación tributaria en caso de salir vencedora la Administración tributaria una vez resueltos los recursos correspondientes, existe un grupo de personas que consideran inconstitucional la redacción de dicha norma, por cuanto sostienen revivió la figura del Solve et repete, lo anterior fundamentando que el artículo deja en indefensión al contribuyente pues no le da la posibilidad de ejercer su derecho de defensa, además de regular la rendición de una garantía, como la única posibilidad para suspender los efectos del acto de determinación, siendo esta disposición confiscatoria para ellos, por lo cual interpusieron una acción de inconstitucionalidad contra el párrafo cuarto del Artículo 144 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, esta se tramitó bajo el número de expediente 14-

011798-0007-CO y la sala constitucional la declaró con lugar mediante el Voto 12496-2016 de las dieciséis horas y quince minutos del treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis, el cual será analizado en este trabajo.

1.2 Descripción de la situación

La reforma fiscal que se efectúa en el año 2012 tuvo importantes consecuencias, tanto jurídicas como económicas. Refiriéndose al tema de interés se puede decir que la modificación del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, trajo consigo inseguridad jurídica para los contribuyentes dentro de los procedimientos de fiscalización de las administraciones tributarias costarricenses, al aplicarse en estos (para algunos) el Solve et repete. El poder que otorga esta regla a la Administración Tributaria es tal, que podría verse como un portillo por medio del cual la administración podría utilizar arbitrariamente la potestad de imperio que le otorga la constitución política y la ley para realizar la fiscalización y determinaciones tributarias abusivas, con el problema de que la legalidad de las mismas no podrán ser discutidas hasta que se haya cancelado la obligación tributaria, lo cual a su vez podría causar un perjuicio enorme a los contribuyentes, trayendo estos serios problemas tanto económicos como sociales.

Por ejemplo, imagínese una pequeña o mediana empresa en crecimiento, donde se le realiza un procedimiento de fiscalización en el cual determina la Administración, por medio de un acto de liquidación de oficio, que debe pagar un

tributo tres veces mayor al que en verdad se debió fijar; según lo establecido en la norma citada, el contribuyente tiene el plazo de treinta días hábiles desde la notificación de la resolución en la cual se determina el tributo para realizar el pago del mismo, siendo la única manera de suspender los efectos del acto administrativo, dicho pago o el importe de garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora.

Ahora bien, ¿qué pasa con los contribuyentes que no cuentan con la capacidad económica necesaria para hacerle frente al tributo fijado o bien para rendir la garantía correspondiente? Se caería dentro de un sistema tributario en el cual se observa una evidente inseguridad jurídica, muy posiblemente los contribuyentes no puedan hacerle frente la obligación tributaria porque la Administración iniciaría el proceso monitorio correspondiente, como consecuencia de esto muy posiblemente rematen los bienes de la empresa, ello traería como posible efecto el cierre de la misma, el despido de trabajadores y una serie de consecuencias que se desencadenan como un efecto dominó al no garantizarse el debido proceso dentro del procedimiento de fiscalización, es decir, la aplicación de esta regla no solo trae efectos jurídicos, sino que más allá de esto tiene efectos económicos y sociales los cuales podrían poner en una situación desfavorable la economía y la situación social del país.

Así la aplicación de esta regla podría llegar a ser un privilegio injustificado de la Administración Tributaria, que si bien es cierto fue creado con el fin de mejorar la recaudación de los tributos, terminaría siendo el foco de una serie de problemas, afectando seriamente al país.

1.3 Justificación del problema

El derecho es una ciencia que cambia constantemente, por lo cual se debe mantener actualizado sobre las reformas y nuevas figuras que surgen dentro del ordenamiento jurídico, un ejemplo que evidencia la veracidad de lo dicho es el caso del Solve et repete, con la presente investigación se pretende llenar de alguna manera los vacíos doctrinales que existen a nivel nacional sobre la regla de Solve et repete, dejando de una manera más clara cuál es su concepto, rango de aplicación, sus presupuestos objetivos y subjetivos, de qué manera esta se ve aplicada dentro del ordenamiento jurídico tributario, cuál es la posición del derecho comparado en cuanto a esta regla, además de ver cuál ha sido el tratamiento que le han dado los diferentes entes y órganos nacionales, tanto administrativos como jurisdiccionales, al dejar de esta manera una visión más clara sobre este instituto, facilitando el desarrollo del aprendizaje y actualización de conocimientos de todas aquellas personas que desean ahondar en el tema de una manera más específica y centralizada, contribuyendo con la facilitación de información a aquellas personas que deseen informarse y estudiar la figura en estudio dentro del ordenamiento jurídico costarricense.

1.4 Formulación del problema

¿De qué manera la Administración Tributaria de Heredia y San José Oeste ha resguardado los principios constitucionales de debido proceso y acceso a la

justicia a los contribuyentes dentro de los procedimientos de fiscalización y determinación realizados durante el periodo 2012-2014?

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo General

Analizar la figura del Solve et repete dentro del procedimiento de fiscalización del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su reglamento, así como el análisis de las repercusiones del Voto 2016-12496 de la Sala constitucional sobre la figura de estudio.

1.5.2 Objetivos específicos

- Identificar la figura del Solve et repete.
- Determinar cuál es la fuente del Solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense.
- Detallar el procedimiento de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Reglamento de procedimientos Tributarios.
- Definir la procedencia de la aplicación del Solve et repete dentro del ordenamiento jurídico tributario.
- Establecer si las medidas tomadas por la administración tributaria para salvaguardar los principios constitucionales de debido proceso y acceso a la justicia han sido eficientes.

- Determinar de qué manera se vio aplicada la regla del Solve et repete en el procedimiento de fiscalización de la Administración tributaria.
- Valorar las repercusiones del Voto 2016-12496 de la Sala Constitucional que declara inconstitucional la reforma al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

1.6 Alcances y limitaciones

1.6.1 Alcances

La presente investigación contribuirá a enriquecer el aprendizaje de todas aquellas personas que deseen actualizar su conocimiento en cuanto a la aplicación de la regla del Solve et repete en el ordenamiento jurídico, dándole más claridad al panorama en cuanto a este tema, analizando de qué manera se ha desarrollado dentro del procedimiento de fiscalización de las administraciones tributarias, proporcionando una herramienta doctrinal con la que tendrán elementos de juicio con los cuales fundamentar su posición, ya sea a favor o en contra en cuanto a la figura en estudio.

Por otra parte la investigación servirá como marco de referencia para otros profesionales en derecho, o bien estudiantes, que deseen profundizar más sobre el desarrollo de la figura a nivel nacional, dejando bases claras sobre el tema objeto de la investigación. Adicionalmente este documento proporcionará una fuente de información para todos aquellos contribuyentes quienes estén envueltos

en un procedimiento de fiscalización dentro del cual se les haya aplicado la regla del Solve et repete, aclarando cuál es el significado de la misma y cómo se va a desarrollar esta y cuáles son los efectos de su aplicación.

1.6.2 Limitaciones

Como se dijo anteriormente en la justificación de este capítulo, uno de los objetivos de este trabajo es llenar los vacíos doctrinales que existen en el país en cuanto al desarrollo del derecho tributario y más puntualmente en cuanto al desarrollo de la figura del Solve et repete, así la principal limitación encontrada al tratar de desarrollar esta investigación es la poca información con la que se cuenta a nivel nacional e internacional, por cuanto la figura en estudio ha sido repudiada desde hace ya varios años en diversos ordenamientos jurídicos, quedando prácticamente en el olvido y sin ningún desarrollo actual. En ese mismo orden de ideas, resulta en razón de lo anterior que aún y cuando dentro de este trabajo se efectúa una reseña historia de dicha figura, así como una mención sobre su aplicación en el derecho comparado podría un nuevo postulante desarrollar a fondo dichos temas, los cuales tal y como se indicó anteriormente carecen de desarrollo alguno a tal punto que los datos obtenidos para la realización de este trabajo se encuentran dentro de artículos de revistas o pequeños ensayos elaborados por parte de ciertos autores de diferentes países, pero no existe documento formal alguno donde se desarrollen dichos temas, los cuales como se dijo antes, podrían ser perfectamente objeto de investigación por

parte de cualquier otro estudiante a efecto de llenar los vacíos doctrinales existentes hoy.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO

2.1 EL SOLVE ET REPETE

2.2 Concepto

Diversas son las formas en que los autores vienen a ver la figura en estudio, para algunos la misma constituye un principio, para otros es un privilegio injustificado y por otra parte existe otro grupo de autores quienes sostienen que el Solve et repete resulta un presupuesto procesal. Pues bien, independientemente de la forma que se quiera catalogar, el Solve et repete tiene como fin principal una mejor gestión y recaudación de los tributos, el cual a efecto de frenar las impugnaciones de mala fe sobre las resoluciones determinativas de los mismos, pone como presupuesto procesal objetivo el pago de la obligación tributaria con anterioridad a la presentación del recurso respectivo, lo cual roza con derechos fundamentales del contribuyente como lo son el derecho de acceso a la justicia, el debido proceso, el derecho de defensa y algunos otros, los cuales se analizarán más adelante.

En este orden de ideas se puede decir que para Rins P., (2015) el "Solve et Repete" *es aquella regla en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación.* Por su parte Villegas H. , (2001), indica que la regla *Solve et Repete* significa que *“cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de*

un tributo, previamente debe pagarlo.” Para el distinguido autor Guiannini Fonrouge, (1937) la regla del solve et repete exige el pago de la obligación como condición para revisión amplia de la determinación administrativa. Adicionalmente sostiene la regla del solve et repete “consiste en una norma especial del derecho tributario, que tutela los intereses patrimoniales del erario y su finalidad es la de constituir un medio ulterior para impedir al sujeto pasivo que pida en litigio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarle a cumplir la determinación tributaria que se le ha efectuado”.

En este mismo sentido Allende, (1964), indica que “se conoce con la expresión de solve et repete a la exigencia de que el demandante en el proceso contencioso administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración pública, como consecuencia de una relación jurídico tributaria o de una infracción administrativa cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador”

Desde un punto de vista más del derecho sancionador Araya Rojas, (2013) manifiesta que el solve et repete ha sido definido como “aquella institución en que el afectado por un acto sancionador dictado por la Administración, que le impone una multa, debe pagarla (sea íntegramente, sea una parte o porcentaje de ella), para poder reclamar de su juridicidad”. En este mismo orden de ideas el mencionado autor cita a Soto Kloss, (2009) el cual establece que “en virtud del solve et repete “se ejecuta la sanción antes de que pueda ser reclamada o impugnada, y más encima se le exige el cumplimiento de ella para que (el afectado) pueda acceder a la Justicia y plantear su reclamación”, establece además que dicha figura violenta los derechos fundamentales de las personas, por

cuanto está en contra del artículo 19 de la Constitución Política Chilena, el cual establece que toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida, de esta manera el Solve et repete atenta en contra del derecho de acceso a la justicia y debido proceso.

En la misma línea que los autores anteriores Maldonado Muñoz, (2014) establece que *“Por regla solve et repete, en el sentido que vale para el derecho tributario, se entiende la reclamación de un tributo que debe estar precedida de su pago. Pague y luego repita, que quiere decir que los tributos que el fisco ha determinado que un contribuyente debe pagar deben ser satisfechos antes de que éste pueda accionar... En fin, anticipar el pago a la acción. En sentido amplio, la regla solve et repete puede referirse a cualquier crédito a favor del Estado que contenga el mismo requisito; mientras que rara vez se lo usa en el derecho civil en cuanto a las obligaciones solidarias del que paga por todos y se hace de un crédito”*.

En el anterior caso la definición que se brinda se extiende a otro tipo de obligaciones que un administrado tenga en favor del Estado y no se limita a reconocer la figura ante un crédito tributario únicamente, así las cosas, las obligaciones nacidas de alguna sanción o cualquier otro tipo de crédito, siempre y cuando sean a favor del Estado, pueden ser objeto de la aplicación de la figura en estudio, siempre que exista una norma que exija el cumplimiento de la deuda previo a realizar la impugnación respectiva.

Existen autores que consideran el solve et repete no como un principio o una regla, sino como un privilegio injustificado con el cual cuenta el fisco, este es el

caso de Valdés Costa, (1992) el cual manifiesta que el solve te repete “*no se trata de un principio o una regla, sino de un injusto privilegio fiscal, que opera tanto para interponer los recursos en sede administrativa como en la vía judicial. Lo anterior por cuanto la medida contraría principios jurídicos fundamentales en el Estado de derecho, en tanto el sujeto pasivo lesionado por el acto administrativo ilegítimo no puede obtener un pronunciamiento jurisdiccional si no paga previamente la pretensión de la Administración Tributaria*”.

Como se ha visto, muchos autores hablan del Solve et repete como un principio, un privilegio, un requisito etc; se define como aquel presupuesto procesal por medio del cual se le impone al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el deber de pagar un determinado tributo, o bien, rendir garantía suficiente que asegure el cumplimiento del mismo, lo anterior a efecto de proceder a interponer los recursos que quepan contra el acto de determinación de la obligación tributaria, mismo que es llevado a cabo por la administración. En otras palabras el Solvet et repete es un requisito que limita la impugnación de la determinación de un tributo al pago anticipado del mismo, o la rendición de una caución que garantice su cumplimiento, requisitos sin los cuales no se podría cuestionar la legalidad del acto ya sea en sede administrativa o judicial.

2.3 Origen

Tal como se indicó en el capítulo uno de este trabajo, los antecedentes más remotos que se encuentra sobre el origen del Solve et repete se sitúan en Roma, es entonces en la época de la República en la cual se encontraba vigente la “*Pinoris Capiro*”, que era una ley autorizando al acreedor sobre una obligación por tomar bienes de su deudor sin la necesidad de acudir a los magistrados para que estos intervinieran por él. Dicha ley básicamente autorizaba a los acreedores de ciertos créditos a apoderarse de ciertos bienes pertenecientes a su deudor, aún y cuando este último se encontrara ausente, todo con el fin de poder satisfacer la obligación incumplida. Es más adelante dentro de la misma República basado en la idea de la “*Pinoris Capiro*” que se promulga la “Lex censoria” la cual era una norma que autorizaba a los Publicianos (recaudadores de impuestos de Imperio Romano) a aplicar lo establecido por la “*Pinoris Capiro*” en contra de los deudores del fisco en caso de incumplimiento de sus obligaciones tributarias. Con posterioridad e igual, basados en la idea de la “*Pinoris Capiro*” un edicto del Pretor (magistrado Romano cuya jerarquía se ubicaba por debajo del cónsul), es el que invierte el orden normal de los procedimientos, determinando que ahora era el contribuyente el cual debía de convertirse en actor, con el fin de declarar la ilegitimidad de la “*Pinoris Capiro*” que había sido otorgada a los publicianos, para lo cual debían de realizar el pago del tributo indicado, como requisito indispensable con el fin de poder accionar contra el fisco.

Ya en épocas más avanzadas y como se analiza a fondo con posterioridad, la figura del solve et repete fue utilizada por diversos ordenamientos jurídicos, siendo los casos más sobresalientes y pioneros en la declaración de inconstitucionalidad

de dicha figura, los de Italia y España, los cuales desde el siglo pasado utilizaban dicha figura dentro de su derecho tributario, no obstante, como se indicó, el análisis del origen y aplicación de esta figura en el derecho comparado se realizará en la siguiente sección.

Ya dentro del ordenamiento jurídico costarricense se halla como antecedente la figura del solve et repete dentro la antigua Ley Reguladora de Jurisdicción Contenciosa Administrativa, en ese momento en su capítulo cuarto, sección primera, denominado “Materia tributaria o impositiva”, se estableció en su artículo 82 lo siguiente:

“Artículo 82.- El procedimiento se ajustará a lo dispuesto en esta Sección, cuando la impugnación tuviere por objeto cualquier acto o disposición sobre fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas, multas y demás rentas o créditos públicos definitivamente establecidos en vía administrativa, y no fuere la Administración la que demanda contra su propio acto.”

Por su parte el artículo 83 incisos 1 y 2 del mismo cuerpo normativo rezaban:

Artículo 83.- 1. De la impugnación conocerá en única instancia el Tribunal Superior respectivo.

2. En el escrito de interposición se fijará concretamente el valor de la pretensión ejercitada, y al mismo se acompañará el documento que acredite el pago, en la caja de la Entidad de que se tratare, de la cantidad respectiva, cuando ello sea exigido así por las leyes tributarias”

Es así como el contribuyente quedaba atado de manos a la hora de impugnar el acto administrativo de determinación de oficio que pudiera realizar la administración tributaria, por cuanto tal y como lo establecía la norma en ese momento, era un requisito indispensable que el escrito de interposición de la demanda, viniera acompañado del pago del tributo previamente determinado, limitando el acceso a la justicia del contribuyente.

Por otra parte se tiene el caso del artículo 47 del Reglamento de Patentes Municipales del Cantón Central de San José, número 6755 del 20 de enero de 1997, en este caso tal norma rezaba:

"Artículo 47.-

Para la tramitación de los recursos contra la calificación o recalificación, será requisito formal que el interesado se encuentre totalmente al día en el pago de la imposición determinada por la Sección de Patentes.

Declarado con lugar los recursos, la Municipalidad deberá devolver al interesado la suma cobrada en exceso o acreditarla a su cuenta para responder al pago de los trimestres subsiguientes." Evidentemente, la norma establece como condición previa al ejercicio del derecho de defensa, el pago de una suma económica determinada por la Sección de Patentes"

De esta manera el monto determinado por pagar por concepto de patente, podrá ser apelado por el contribuyente, solo en los casos en que este haya ingresado a la Municipalidad el monto determinado, requisito sin el cual el recurso no se podría admitir y a todas luces es un claro ejemplo de la figura del Solve et Repete. En

este caso en particular la sala constitucional mediante el Voto **N° 8621-98** de las dieciocho horas del primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, declara con lugar la acción de inconstitucionalidad planteada contra el ordinario supra citado, en la cual manifestó lo siguiente:

"II.-

En antecedente de esta Sala (sentencia número 01420-91), se anuló una disposición similar que también establecía un requisito económico para el ejercicio del derecho de defensa. En lo que interesa se indicó en la señalada resolución: "En efecto, el principio de razonabilidad implica que el Estado pueda limitar o restringir el ejercicio abusivo del derecho, pero debe hacerlo en forma tal que la norma jurídica se adecúe en todos sus elementos, como el motivo y el fin que persigue, con el sentido objetivo que se contempla en la Constitución.-

Quiere ello decir que deba existir una proporcionalidad entre la regla jurídica adoptada y el fin que persigue, referida a la imperiosa necesidad que la ley satisfaga el sentido común jurídico de la comunidad, expresado en los valores que consagra la misma Constitución.- Es así que si el artículo 173 de la Constitución Política, establece que todo acuerdo municipal podrá ser recurrido por cualquier interesado; y, que los artículos 39, 41 y 42 Constitucionales consagran el debido proceso sustantivo, como medio adecuado para que todos puedan acceder a la justicia administrativa, obtener los necesarios reparos y las debidas protecciones a sus derechos, mediante el libre ejercicio del derecho de defensa, la imposición de un impuesto como

el que contiene la norma impugnada, quebranta esa necesaria proporcionalidad entre la disposición y el fin que persigue en perjuicio de los derechos de los particulares y del sentido unívoco que persigue la Constitución con la norma principal. Ese derecho a impugnar las decisiones de los gobiernos locales en asuntos de interés de los particulares, no debe hacerse nugatorio impidiendo el acceso a los niveles de justicia, con la estipulación de una carga irrazonable, como lo es el pago de un tributo excesivo del uno por ciento del valor cotizado, como requisito previo para ejercer ese derecho a disentir, que le ha conferido la propia Constitución Política.- Por ello estima la Sala que la competencia legislativa, manifestada al aprobar el impuesto, resulta excesiva sobre los límites de lo que es razonable y contraria a la misma Constitución.- Por ello se impone declarar la inconstitucionalidad y consecuente nulidad del párrafo final del artículo 103 del Código Municipal." En el mismo sentido esbozado en el antecedente parcialmente transcrito, es criterio de este Tribunal, que el derecho a disentir de las decisiones no debe tener obstáculos de tipo económico, porque estos hacen nugatorio el efectivo ejercicio del derecho de defensa. Hay que tener presente que en un estado democrático de derecho, es interés del Estado promover la discusión y resolución de conflictos dentro de un marco civilizado que sólo puede ser garantizado por el derecho, es decir por el establecimiento de reglas claras, justas y reales. Crear una norma que por un lado da el derecho a apelar y por otro lo sujeta al pago de un monto económico, es dar el derecho a medias o en pura apariencia (...)"

De modo tal que no hubo más remedio que declarar inconstitucional la norma impugnada por rozar con los el derecho de una tutela judicial efectiva, el debido proceso y el derecho de defensa.

Posteriormente con la reforma tributaria que tuvo lugar en el año 2012, el 28 de Septiembre del 2012 en el diario oficial la Gaceta 188, se publican las leyes 9068 (Ley para el cumplimiento de Estándar de Transparencia Fiscal) y 9069 (Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria), con la publicación de estas se realizan varias modificaciones al ordenamiento jurídico tributario, uno de los cambios más importantes y significativos se da con la reforma al artículo 144 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, quedando su redacción de la siguiente manera:

“Artículo 144.-Emisión del acto administrativo de liquidación de oficio

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones administrativas que se entiendan necesarias, de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente.

Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda. Dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer

ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad, cuando no comparezca dentro del plazo fijado.

Si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, llenará un modelo oficial para hacer el ingreso respectivo dentro de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 de este Código. No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos.

En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías.

La regularización sobre algunos de los aspectos señalados en el acto de liquidación no le hace renunciar a su derecho a seguirse oponiendo por el resto no regularizado”.

Es precisamente en la redacción del párrafo cuarto de este último artículo, en la cual algunos juristas costarricenses consideran que se ha incorporado la figura del Solve et repete al ordenamiento jurídico, al establecer la norma que una vez se haya expresado la disconformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, se procederá a dictar un acto admirativo final denominado acto de liquidación de oficio, el cual tiene como efecto el ser ejecutorio y ejecutable, en consecuencia se procederá a su cobro inmediato una vez que haya concluido el plazo para ingresar el monto determinado a las arcas de la Administración tributaria, sin que lo haya realizado el sujeto pasivo.

Así las cosas, la única manera de detener los efectos de ese acto es la rendición de una garantía la cual se regula reglamentariamente, por cuanto aun ni la interposición de los recursos que quepan contra el acto dictado suspenden los efectos del mismo, es ahí donde el grupo de juristas antes mencionado indican que se ha puesto en manifiesto la figura del solve et repete, pero de una manera no tradicional, lo anterior porque si bien no es necesario rendir garantía o realizar el pago para interponer los recursos correspondientes contra la resolución determinativa, la única manera de detener los efectos del acto es rindiendo la caución mencionada, cosa que no ocurría antes de la reforma ya que la interposición de los recursos surtía un efecto suspensivo, cosa que con la nueva redacción dejó de ser así, lo cual para ellos causa perjuicio a los contribuyentes,

violando principios de igualdad, debido proceso, derecho de defensa, no confiscatoriedad, entre otros.

Dicha norma fue impugnada mediante las acciones de inconstitucionalidad tramitadas bajo los números de expedientes, 14-011798-0007-CO, 14-012588-0007-CO, 14-013602-0007-CO, 14-013742-0007-CO, las cuales fueron resueltas mediante el Voto N° 2016-12496 donde se declaran parcialmente con lugar las mismas, sentencia que será analizada a fondo más adelante.

2.4 El Solve et repete en el derecho Comparado

Entrada la época contemporánea es el derecho Italiano quien recoge en su ordenamiento jurídico la figura en estudio, mediante la ley de 20 de Marzo de 1865, la cual tuvo un gran impacto al abolir los tribunales administrativos en favor de la jurisdicción ordinaria, dicha norma en su artículo 6 rezaba *“En toda controversia en materia de impuestos, los actos de oposición habrán de acompañarse, para ser admitidos en juicio de la carta de pago del impuesto, excepto en los casos en que se trate de una demanda de suplemento”*. Después de la publicación de esta, es que varias leyes posteriores continuaron recogiendo la regla, dentro de las cuales destacan la Ley de Registro (art. 149), Ley Tributaria sobre Sucesiones (art. 97), Ley aduanera de 5 de setiembre de 1940 (art. 24), entre otras Allende, (1964). Es después de estas reformas que la jurisprudencia Italiana comienza a extender la norma al interpretar de manera amplia la frase *“en materia de impuestos”* a la cual hacía referencia la ley de 1865. Es producto de

esto que nacen numerosas críticas en la doctrina hacia la figura por lo cual la interpretación de la misma se fue dando de manera más restrictiva. Por último es en el año de 1961 que la Corte Constitucional Italiana declara inconstitucional dicha figura por contradecir el principio de Igualdad establecido en el artículo 3 de su carta magna, siendo esta sentencia una de las más importantes a nivel de derecho comparado por cuanto sirvió de base para que diversos ordenamientos jurídicos declararían inconstitucional la figura del solve et repete.

Otro caso importante el cual vale la pena mencionar es el de España, país en el cual estuvo fuertemente arraigada la figura de estudio, tanto así que es hasta la entrada en vigor de la constitución política de 1978 que esta figura es declarada inconstitucional. En este país la regla nace mediante la entrada en vigencia de la ley de Administración y Contabilidad, la de 20 de febrero de 1850 (artículo 8), la cual es una ley "substantiva y extraprocesal", dicha norma establecía "*Los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda pública serán puramente administrativos, no pudiendo hacerse estos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las cajas del tesoro público*" la Ley de Bases de 31 de diciembre de 1881 imponía la necesidad del previo pago o consignación de la cantidad controvertida cuando se pretendía recurrir en alzada, pero no en la tramitación de la primera instancia (base 9.a). En el mismo sentido la Ley de 24 de junio de 1885 mantuvo este requisito también para el recurso de alzada (art. 7) o el de apelación, según el Real Decreto de 24 de junio de (art. 87), aunque 1885 existía la posibilidad de que el Ministro relevase de su cumplimiento cuando se trataba, exclusivamente, de penalidad impuesta al contribuyente o de

responsabilidad exigida al empleado público Ley de 13 de septiembre de 1888, reguladora del proceso contencioso- administrativo, contenía el conocido artículo 6.º, que permaneció sin modificación alguna después de la reforma operada por el Real Decreto-Ley de 22 de junio de 1894: *«No se podrá intentar la vía contencioso- administrativa en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro público»*, siguiendo el mismo camino del derecho Italiano, en 1983 el Tribunal constitucional Español declara la inconstitucionalidad de la figura, esto por cuanto indicó contradice el artículo 24.1 de su constitución política, lo anterior ya que la figura del solve et repete violentaba el derecho fundamental por obtener una tutela judicial efectiva.

Por otra parte en el continente americano, se tienen varios casos a los cuales se puede hacer referencia, por ejemplo, el caso de los Estados Unidos, donde se da una especial aplicación del Solve et repete pues la determinación de realizar el fisco sobre un tributo puede ser de amplia discusión ante el Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, el cual tiene competencia federal de primera instancia, una vez que se recurre a la determinación de un tributo ante dicho órgano se suspende los efectos del acto que dio pie al nacimiento del tributo y podría en todo caso el contribuyente acudir al poder judicial a hacer valer sus derechos sin tener que efectuar un pago previo de la obligación, ahora bien podría darse el caso que las cortes en el ejercicio de sus amplios poderes exijan el pago o bien financiamiento del crédito fiscal, por efectuarse cuando consideren que las circunstancias del caso lo ameriten (Giuliani Founrouge).

En caso del derecho mexicano, se observa la aplicación de la figura del Solve et repete en dos textos legales, el primero es la ley federal de procedimiento Administrativo en su artículo 87 al establecer como requisito para impugnar la determinación de una multa por parte del fisco, el previo pago de la misma; al igual que lo establece el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 690, al indicar que se tiene como requisito indispensable para impugnar la determinación de una obligación fiscal, garantizar el interés generado y los posibles recargos que se puedan dar sobre la deuda. Al respecto el cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa de dicho país se ha pronunciado indicando que dichas disposiciones atentan contra el artículo 17 de la Constitución Política Mexicana el cual reza *“toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta completa e imparcial, su servicio será gratuito, quedando en consecuencia prohibidas las cosas judiciales”*

Respecto al derecho peruano, según lo establecido por el Código Tributario en su artículo 117, el contribuyente puede impugnar la determinación de cualquier obligación fiscal sin necesidad de rendir garantía, o bien, realizar previo pago de la obligación, de esta manera se elimina por completo la figura del Solve et repete. En cuanto al ordenamiento jurídico Chileno, la figura del Solve et repete es más amplia, en este la figura se puede encontrar dentro de varias normas, como por ejemplo, el Artículo 165 del Código Tributario: *“El Director Regional resolverá el reclamo dentro del quinto día desde que los autos queden en estado de sentencia*

y, en contra de ésta, sólo procederá el recurso de apelación para ante la Corte de Apelaciones respectiva, el que se concederá en ambos efectos. Dicho recurso deberá entablarse dentro de décimo día, contado desde la notificación personal o por cédula de dicha resolución. Sólo podrá concederse la apelación previa consignación por el recurrente en un Banco a la orden del Tesorero General de la República, de una cantidad igual al veinte por ciento de la multa aplicada, con un máximo de 10 Unidades Tributarias Mensuales”, además el Artículo 30 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros: “El afectado podrá reclamar de la aplicación de la multa o de su monto ante el juez de letras en lo civil que corresponda, dentro del plazo de diez días de indicado en el inciso anterior, previa consignación del 25% del monto total de la multa, en la Tesorería General de la República. La consignación no podrá ser superior al equivalente a 500 unidades de fomento o a 1.000 unidades de fomento; y por último se puede mencionar el artículo 171 de Código Sanitario el cual en su inciso primero disponía que “De las sanciones aplicadas por el Servicio Nacional de Salud podrá reclamarse ante la justicia ordinaria civil, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia, reclamo que tramitará en forma breve y sumaria. Para dar curso a ellos se exigirá que el infractor acompañe el comprobante de haber pagado la multa”. Es en cuanto a esta última norma que el Tribunal Constitucional Chileno mediante sentencia STC Rol N° 1345-2009, 25 de mayo de 2009 declara inconstitucional la figura por cuanto violenta el artículo 19 inciso tercero, donde se establece el derecho a una tutela judicial efectiva Araya Rojas, (2013).

El caso del derecho ecuatoriano es sumamente particular, por cuanto la figura ha sido analizada de una manera excepcional por parte de su Corte constitucional al realizar dicho análisis desde una perspectiva diferente, es mediante la sentencia 022-10-SCN-CC que se cuestiona la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el cual establece **“Afianzamiento.-** *Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscalización una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada”*. De esta manera se instituyó el afianzamiento como requisito para accionar en contiendas fiscales nacidas de la determinación tributaria desde el sujeto activo. La corte durante todo el fallo analiza el artículo y señala su contradicción con los principios de tutela judicial efectiva y el principio de acceso a la justicia consagrados en los artículo 75 de la carta magna ecuatoriana, no obstante, dedica un considerado completo a realizar un análisis sobre el abuso del derecho de la acción por parte de los contribuyentes que utilizan este mecanismo como un método para dilatar de mala fe el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por otra parte; dedica un considerando completo en al análisis sobre la importancia de evitar la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual es el fin último del Solve et repete. La Corte hace énfasis en este sentido sobre importancia que tienen los tributos para la satisfacción de las necesidades públicas, por lo cual el Estado debe asegurar la

determinación y cobro de los mismos de la manera más eficiente posible, pero indica además que esa circunstancia no justifica que la medida que ha tomado el legislador como método para lograr una recaudación eficaz, violente principios fundamentales de los contribuyentes, en este caso en concreto los de tutela judicial efectiva y acceso a la justicia. Es por esto que en el ejercicio de las atribuciones que le otorga el artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la Corte interpreta que la norma impugnada no es *per se* inconstitucional, por el fin que persigue, siendo este un fin legítimo y constitucional (la efectiva recaudación de impuestos), sino más bien señala que la inconstitucionalidad deriva de la manera en la cual fue prevista por el legislador dicha norma, por lo cual declara la constitucionalidad de la disposición impugnada, pero bajo la condición de que la caución del 10% sea presentada una vez calificada la demanda, preservando así el derecho constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela judicial efectiva, medida que a criterio del investigador es prácticamente ineficaz e inútil, siendo que de una manera u otra terminó violentando los principios constitucionales a los cuales se hizo referencia ya que no importa si es antes o después de la calificación de la demanda que se debe rendir garantía, el punto es que ese afianzamiento genera un obstáculo al contribuyente el cual impide ejercer de manera plena su derecho a recibir una tutela judicial efectiva.

2.5 Naturaleza Jurídica del Solve et repete

Surge la duda sobre si el solve et repete en realidad es una regla, un principio o un privilegio injustificado de la Administración trinitaria, por lo cual a continuación se realizará un análisis para determinar la naturaleza jurídica de la figura y tener un panorama más claro.

Existen varias posiciones en cuanto al tema, hay quienes defienden que el Solve et repete es un privilegio auténtico de la Administración Tributaria, así lo hace ver Allende, (1964), al citar la posición del autor Fernando Garrido Falla, el cual en su obra Teoría Jurídica de la exención tributaria indica que *“en efecto, es una regla jurídica excepcional que por su carácter y origen puede considerarse como concesión especial en beneficio de una clase de personas, en este caso las entidades administrativas. Aunque quizá en un sentido estricto sólo pueda denominarse privilegio aquella disposición jurídica creadora, de modo inmediato, de una situación jurídica concreta, como, por ejemplo, el otorgamiento de una pensión extraordinaria o de una exención tributaria dentro del ámbito administrativo”*, agrega además que *“en general, cuando se habla de privilegio se alude a una regla de derecho excepcional que contiene alguna concesión especial”*. Es por esto entonces que el citado autor considera el Solve et repete como un privilegio que se le otorga a la administración tributaria.

Por otra parte, existen quienes defienden que el solve et repete no es privilegio que obstruye el examen de la cuestión litigiosa, sino más bien un presupuesto procesal, en este orden de ideas existen autores como Giannini, Chiovenda,

Perulles citados por Allende, (1964), los cuales manifiestan que el solve et repete es un presupuesto objetivo procesal, más específicamente una excepción la cual debe ser reclamada a petición de parte y no por el juez, es decir, que la regla debería verse como una excepción procesal. En cambio Martín Retortillo considera la figura como un presupuesto procesal el cual debe acompañar el escrito de interposición del recurso, como requisito indispensable para acceder a la jurisdicción correspondiente, teniendo el juez en este caso que rechazar de plano el recurso planteado por carecer de requisitos mínimos de admisibilidad.

Por otra parte, existe una tercer posición planteada por el autor Eduardo García de Enterría, citado por Allende, el cual indica que el Solve et repete no es más que una obligación que asume el recurrente al momento de interponer el recurso correspondiente, esta obligación se da de modo específico en figura de carga en estricto sentido, por lo que debe tener siempre un origen legal. Los defensores de esta posición indican que para tal efecto esta carga debe de cumplir los siguientes requisitos:

- a) La carga no se presume y es necesario que su exigencia conste de modo expreso en una norma de rango legal.
- b) Son nulas las cláusulas que por vía contractual impongan esta carga al contribuyente, por cuanto estaría cerrando la posibilidad al mismo de acudir a la vía administrativa o jurisdiccional por impugnar los actos de determinación del tributo.

- c) Se debe realizar una interpretación restrictiva de la misma por ser esta una limitante para acudir a la vía jurisdiccional.

Así las cosas, podríamos decir que compartimos la posición de Giannini, Chioventa, Perulles, al considerar estos últimos el Solve et repete como un presupuesto procesal pues la figura nace cuando por medio de una norma expresa establece como requisito indispensable para lograr la impugnación del acto determinativo, ya sea en la vía administrativa o judicial, el ingreso respectivo del tributo determinado, o bien, la rendición de una garantía asegure su pago, siendo tal requisito un presupuesto indispensable para la admisibilidad de los recursos que quepan contra la resolución determinativa; tal y como se verá más adelante, este es el punto esencial para determinar si la figura del solve et repete se dio o no en nuestro ordenamiento jurídico.

2.6 Fundamentos a del Solve et repete

Los defensores de la figura del Solve et repete han desarrollado diversas teorías con las cuales fundamentar su aplicación dentro del derecho tributario, a continuación un repaso por cada una de ellas, las cuales se analizarán detenidamente.

2.6.1 Teoría de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos

La administración pública en la actualidad se puede ver como un poder jurídico, es por esto que su actividad se presume legítima hasta tanto no se demuestre lo contrario, esta presunción implica que todos los actos emanados por la administración se consideren válidos y surtan su eficacia siempre y cuando un juez de lo contencioso administrativo no declare la nulidad de los mismos. En este orden de ideas como consecuencia de esta presunción es que nace la ejecutoriedad del acto administrativo, que no es otra cosa más que aquella potestad que otorga el ordenamiento jurídico a la administración pública de hacer valer los actos válidos, eficaces o anulables dictados por ella misma, aun y cuando haya resistencia o falta de voluntad del obligado a cumplirlo, todo esto sin necesidad de acudir a los tribunales de justicia, así lo establece el artículo 146 inciso 1) de la Ley General de la Administración pública el cual reza:

“1. La Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar”

Para Jinesta Lobo, (2009) La ejecutoriedad del acto administrativo “es la prerrogativa que tiene la administración pública para poder ejecutar o hacer cumplir los actos administrativos válidos y eficaces sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia y aún en contra de la voluntad o resistencia del administrado”. Explica además en cuanto al tema de la ejecutividad, que la misma es “una cualidad genérica del acto administrativo en tanto que la eficacia

se constata en el caso particular. Las dos nociones –ejecutividad y eficacia– operan a diferentes niveles. La ejecutividad explica el carácter obligatorio del acto administrativo por el ejercicio de las potestades o prerrogativas de imperio, en tanto que la eficacia hace alusión a los requisitos que debe cumplir, obligatoriamente, el acto válido o presuntamente válido para que surta los efectos programados”.

Para Araya Rojas, (2013) los actos emanados de los órganos de la Administración del Estado gozan de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad, lo que les permite su ejecución inmediata sin intervención de los tribunales de justicia, sería dable sostener *prima facie* la legitimidad de la consignación de la totalidad o un porcentaje de la sanción pecuniaria, en atención a que dicha obligación sería una manifestación más del revestimiento que el ordenamiento jurídico ha querido otorgarle a la sanción administrativa, a efectos de su pronta materialización. En suma, el *solve et repete* constituiría, en concepto de esta doctrina, un *efecto reflejo del principio de ejecutividad*.

Es por lo anterior que los defensores del *Solve et repete* indican que la figura encuentra fundamento en la ejecutoriedad que le otorga el ordenamiento jurídico a los actos administrativos, por lo cual no es necesario que estos sean revisados por un tercero imparcial antes de hacerlos ejecutar, por cuanto su legitimidad se presume por ser emanados del mismo Estado. Esta teoría aunque tiene un fundamento legal no puede ser aceptada por cuanto la legitimidad de los actos administrativos es una simple presunción legal, la cual puede ser desvirtuada por medio de una sentencia firme que así lo constate, sentencia que no puede existir si el contribuyente encuentra una serie de obstáculos como el pago previo de la

obligación para acudir a los tribunales de justicia a cuestionar la legalidad del acto, se debe entender que el acto administrativo por medio del cual se hace la determinación de oficio se presume válido y legítimo por lo cual podrá ser ejecutado por la administración aun y cuando el contribuyente se oponga, sin embargo, esta prerrogativa no puede obstaculizar el acceso a la justicia que todos y cada uno de los costarricenses tienen garantizado como un derecho fundamental consagrado en el artículo 41 de la carta magna.

2.6.2 Teoría del privilegio a favor del Fisco

Se llama Derecho financiero a aquella parte del ordenamiento jurídico dedicado a regular lo relativo a la actividad financiera del Estado y sus demás entes públicos, para Sainz De Bujada, (1997), *el Derecho Financiero es la rama del derecho público que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y sus restantes entes públicos territoriales e institucionales, rama que regula los procedimientos de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan para el cumplimiento de sus fines*. El Estado como organización social tiene objetivos y fines que cumplir, por lo cual en la búsqueda de la realización de los mismos incurre en gastos que exigen a su vez la obtención de los ingresos necesarios para solventar los fines para lo cual fue creado, es a esta actividad lo que se le ha denominado Actividad Financiera del Estado.

Las necesidades en las cuales incurre el Estado para la realización de los fines para lo cual fue creado (gasto público) solo se puede financiar por medio del

ingreso público, dentro de este ingreso se hallan los tributos, los empréstitos, las donaciones, entre otros, el más importante está representado por los tributos.

Siendo los tributos una manera de financiar el gasto público, es responsabilidad del Estado realizar una adecuada gestión y recaudación de los mismos y es bajo este fundamento que se realiza la reforma tributaria del año 2012 en el país por medio de la cual se dice, se introduce la figura del solve et repete al ordenamiento jurídico. Lo anterior es lo que sirve a los defensores de la teoría del “privilegio a favor del fisco” para determinar que el fundamento del solve et repete se basa en un privilegio hacia la administración tributaria por medio del cual la misma pueda optimizar la gestión y recaudación de los tributos, siendo una medida de presión efectiva, la exigencia del pago del tributo como requisito para apelar la determinación de los mismos además de, según ellos, evitar los procesos litigiosos de mala fe, ya sea en sede administrativa o judicial, por medio de los cuales los contribuyentes pretenden dilatar de una manera consciente el pago de su obligación.

Sobre este particular indica Allende, (1964) *“Una de las finalidades, reconocida por cuantos se han ocupado del tema, consiste en garantizar drásticamente y sin piedad la recaudación de los tributos, como también la presión directa de las sanciones administrativas. Actúa en defensa de los intereses inmediatos de la Administración pública, contemplados con una mirada miope y sin trascendentalismo alguno. Se pretende que constituya, además, un medio para evitar la conducta dilatoria de contribuyentes morosos, dispuestos a utilizar cualquier clase de ardides, e incluso el proceso contencioso administrativo, con tal*

de retrasar el pago". Para otros autores el fundamento de esta teoría se encuentra en su fin último, el cual es resguardar la hacienda pública, la cual al fin y al cabo beneficia a la colectividad, así lo ha expuesto Araya Rojas, (2013) al indicar que "En efecto, ha de estimarse (y así lo han hecho sistemáticamente los servicios públicos al actuar como parte en los procesos constitucionales de inaplicabilidad o inconstitucionalidad) que así como puede considerarse que la regla del solve et repete constituye, eventualmente, una limitación del derecho de acceso a la justicia, no puede desconocerse que ésta resguarda bienes jurídicos constitucionales concernientes a la comunidad toda, como el derecho a la vida, a la salud de la población, o la integridad física y psíquica de las personas, lo que daría lugar a sostener, en todas sus hipótesis de aplicación, su viabilidad y legitimidad.

Sin embargo, según opinión del investigador, sí ha sido este el fundamento que ha seguido el legislador al tomar la decisión de reformar el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ha cometido un error, por cuanto no puede pensarse o bien presumirse que todos y cada uno de los contribuyentes que han estado en desacuerdo con el acto determinativo apelen aquel con la premisa de dilatar o retrasar el pago de su obligación, en detrimento de la hacienda pública, sería prácticamente juzgar al mismo sin tan siquiera antes revisar el acto administrativo que determina el monto por pagar por la obligación tributaria. Por otro lado, si se analiza desde el punto de vista de una medida de presión para que el contribuyente pague, parece desproporcionada, al poder la Administración Tributaria defender sus intereses contra eventuales litigantes de mala fe con otro tipo de herramientas las cuales podrían causar ese mismo efecto

de “presión” tales como sanciones, multas, procesos monitorios, pago de costas etc, medidas que no violentan derechos fundamentales de los contribuyentes y aseguran una mayor recaudación de los tributo por el efecto que pueda llegar a tener en los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

2.6.3 Teoría de la autonomía del instituto

Las anteriores teorías hacen referencia a tesis políticas y administrativistas, pero existe una tercer posición en cuanto al Solve et repete que lo observa como un instituto independiente del derecho Tributario, el cual no obedece a principios administrativistas ni a privilegios, sino más bien lo ve como un institor que tiene un carácter de medida protectora de políticas financieras, el cual tiene como fin proteger las finanzas públicas, construyendo un campo de protección contra los contribuyentes de mala fe.

2.7 ELEMENTOS DEL SOLVE ET REPETE

El solve et repete está compuesto por dos tipos de elementos similares a los que componen obligación tributaria, debido a que como ya se señaló anteriormente, la naturaleza jurídica de la figura es una carga u obligación que tiene el contribuyente (de realizar el pago previo de la obligación o rendir caución suficiente para poder impugnar el acto administrativo) que nace con la notificación del acto determinativo, es por ello que la figura está compuesta de

elementos subjetivos y elementos objetivos, una vez analizados los mismos se tendrá un panorama más claro de la extensión y límites de dicha figura.

2.7.1 Elemento subjetivo

Este elemento dentro del solve et repete está compuesto por dos sujetos, por una parte se tiene al sujeto obligado a cumplir con la carga impuesta para poder accionar y hacer valer sus derechos ya sea por vía administrativa o judicial y por otra parte, está el sujeto que se ve beneficiado una vez que se ha configurado el cumplimiento de dicha obligación o carga. A continuación un análisis de cada uno de ellos.

Sujetos beneficiados por el privilegio

Analizando la figura del solve et repete, se desprende por cuestión de lógica jurídica que el beneficiario en cuanto a la aplicación del Solve et repete es la Administración Tributaria en su papel de sujeto activo dentro de la obligación tributaria, respecto a este punto el artículo 2 del Reglamento de Procedimiento Tributario define Administración Tributaria de la siguiente manera “*Administración Tributaria. Es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos de la*

obligación tributaria". Es decir, se debe entender como administración tributaria a aquel ente titular de potestades administrativas, las cuales le otorga la ley, con el fin de poder gestionar y recaudar determinados tributos sin importar si el producto de la recaudación del mismo termina siendo utilizado por dicha administración. Para que esta administración tributaria sea beneficiaria del cumplimiento del Solve et repete tiene que figurar como sujeto activo dentro de la obligación tributaria, entendido aquel como un ente de derecho público el cual es titular del crédito que ha nacido de una obligación tributaria, tal y como lo establece el artículo 14 del Código de Normas y procedimientos Tributarios el cual reza "*Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo*". Dicho lo anterior se debe analizar lo establecido en el artículo 68 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el cual establece:

"Artículo 69.- Concepto de Administración Tributaria Para efectos del presente título III, la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda"

En este sentido el título tercero, capítulo segundo, del mismo cuerpo normativo regula lo relativo a infracciones y sanciones administrativas referentes a incumplimientos de los deberes formales o materiales de los contribuyentes, para aplicar estas es necesario realizar un procedimiento de fiscalización que determine si el contribuyente incumplió o no para proceder a la imposición de la sanción, de esta manera se podría decir que el sujeto beneficiado por el Solve et repete es la administración tributaria del Ministerio de Hacienda y todos sus órganos adscritos tal y como lo indica el artículo 69 del Código, por cuanto quien va a determinar si

se incumplieron los deberes tributarios, determinará de oficio los tributos y aplicará sanciones.

Sujetos obligados

Se debe entender como sujeto obligado, a todo aquel que se encuentra forzado a cumplir con la carga implantada por ley (Solve et repete) con el fin de llenar los requisitos establecidos por la norma a efecto de proceder a accionar en contra de la Administración Tributaria y de esta manera, impugnar el acto administrativo por medio del cual se ha determinado el tributo que deberá pagar. En este sentido figura como obligado el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se debe recordar que en cuanto a este último existen varios tipos, los cuales van a depender de situación jurídica en que se encuentren respecto a la obligación tributaria principal o accesoria, es por esto que la aplicación del solve et repete no solo se extiende al contribuyente, sino que se extiende a todos los sujetos que se encuentren vinculados por ley a la obligación tributaria independientemente de su condición. Sobre este particular indica Allende, (1964) que la regla del solve et repete rige frente a cualquier deudor tributario ya sea el sujeto pasivo en estricto sentido o bien, sustituto o responsable.

Algo importante es que cuando se habla de contribuyentes no se hace referencia únicamente a sujetos de derecho privado, sino que se deben incluir a todos aquellos sujetos de derecho público los cuales están sujetos al pago de sus obligaciones tributarias y las cuales podrían ser sujetos de un procedimiento de fiscalización. En cuando a este punto las únicas entidades públicas que pueden

ser sujetos obligados en cuanto al Solve et repete son aquellas a las cuales la Dirección General de Tributación les haya notificado el acto de liquidación de oficio respecto tributos nacionales, por la situación antes indicada ya que el único sujeto beneficiario en este caso será la Dirección General de Tributación.

2.7.2 Elemento objetivo

En este punto se debe determinar cuáles son los créditos sobre los cuales recae la aplicación del Solve et repete, en este sentido se puede decir que serían todas aquellas obligaciones nacidas de tributos nacionales las cuales se encarga de gestionar, fiscalizar y recaudar el Ministerio de Hacienda y sus órganos adscritos, en ese caso es improcedente la aplicación del Solve et repete cuando existan cantidades debidas a la administración como consecuencia de relaciones jurídicas distintas a las nacidas de la obligación tributaria ya que este privilegio especial nace con el afán de mejorar la recaudación de los ingresos generados por los tributos.

Por otra parte la cantidad adeudada sobre la cual recae el cobro de la deuda tiene que ser líquida, es decir, debe de traducirse en una cifra determinada la cual incluye la cuota tributaria y en su caso, si es procedente, la sanción correspondiente, montos que deben ser impuestos mediante un mecanismo idóneo establecido por ley. Además es muy importante que la determinación del tributo y la sanción estén debidamente notificadas al contribuyente, por cuanto de no haberse comunicado, se estaría ante un mero proyecto de determinación sin efecto alguno. La liquidación a la cual hace referencia la aplicación del Solve et

repete es la liquidación definitiva, o sea, la determinación tributaria que se comunica como acto final del procedimiento administrativo, no puede aplicarse esta regla sobre liquidaciones previas que realice la Administración tributaria ya que estas pueden cambiar en cualquier momento.

Pago y depósito de la cantidad determinada

Debe quedar completamente claro que el depósito de la cantidad exigida por el Solve et repete no genera en ningún caso el pago definitivo de la obligación tributaria ya que este último tiene como efecto jurídico la extinción por completo del vínculo obligacional, efecto que no constituye el depósito ordenado por el Solve et repete pues este se realiza como cumplimiento de un requisito meramente procesal, a fin de poder impugnar la resolución determinativa del tributo. Se debe recordar que la finalidad del Solve et repete no es que pase la cantidad adeudada de forma definitiva a las arcas del Estado, sino más bien, evitar las prácticas dilatorias al momento de gestionar la recaudación del tributo y asegurar del pago de la obligación una vez que el acto administrativo haya sido revisado y confirmada su legalidad.

El artículo 144 del Código de Normas y procedimientos Tributarios indica que el contribuyente debe realizar el ingreso del tributo determinado dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, monto que abarcará la cuota tributaria, los intereses y la posible sanción que se haya impuesto, o en su caso, realizar el ingreso de las respectivas garantías reglamentarias las cuales estaban contempladas en el artículo 182 del

Reglamento de Procedimientos Tributarios; cabe recalcar que este último artículo que fue anulado mediante resolución de la Sala Constitucional N° 12496 del 31 de agosto de 2016, pero el mismo establecía:

Artículo 182.-

Garantías de pago.

1) En los casos en que el interesado ofrezca a la Administración Tributaria rendir garantía conforme al artículo 144 del Código o esta sea requisito para la formalización de un fraccionamiento de pago, la misma podrá ser, en orden de prelación:

a) Garantía a primera demanda o compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria.

b) Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera.

c) Fideicomiso de garantía sobre bienes muebles o inmuebles, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

d) Fideicomiso de garantía sobre títulos valores inscritos en una bolsa de valores autorizada o emitidos por el Banco Central de Costa Rica o el Gobierno de Costa Rica, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

e) Prenda de títulos valores, debidamente inscrita ante la entidad de custodia respectiva.

f) Sobre otros bienes o derechos cuando, a juicio de la Administración Tributaria tengan posibilidad de fácil ejecución, sin acudir a la vía judicial, siempre que el interesado no pueda rendir ninguna de las garantías anteriormente descritas.

2) Las entidades aseguradoras o financieras a que se refiere el presente artículo, deberán ser supervisadas por la Superintendencia General de Seguros o por la Superintendencia General de Entidades Financieras, respectivamente.

3) Todos los costos y gastos asociados a la constitución y vigencia de la garantía correrán por cuenta del obligado tributario.

4) En los contratos de fideicomiso de garantía deben establecerse que ocurrida la causa de ejecución de la garantía, el fiduciario procederá a la venta o remate de los bienes dados en garantía y al pago de las obligaciones tributarias garantizadas, más sus respectivos intereses, debiendo entregar cualquier remanente al obligado tributario.

5) No se admitirá como garantía un crédito tributario, actual o futuro, a favor del interesado."

Queda claro entonces que el reglamento da una lista taxativa de las garantías que pueden ser brindadas con el fin de suspender los efectos del acto de liquidación

de oficio según lo establece el artículo 144 del CNPT, lista que parece ser perjudicial para el contribuyente ya que podría darse el caso de que el mismo tenga la posibilidad de aportar otro tipo de garantías, como por ejemplo; propiedades o bienes que de igual forma puedan servir a la Administración para asegurarse el pago de lo adeudado. Otro aspecto desfavorable con esta disposición es el tiempo que normalmente necesita una persona para obtener ese tipo de garantías frente a entidades financieras el cual en su mayoría de casos es superior al de los treinta días, por lo cual aun y cuando se pretenda aportar las mismas prácticamente se harían de forma extemporánea.

Según el Artículo 184 del Reglamento de Procedimientos Tributarios el plazo por el cual se debe de rendir la garantía a la cual hace referencia el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es de mínimo un año y debe de contemplar la totalidad del monto adeudado (cuota tributaria, sanción), más un año de intereses los cuales serán calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía. Esta garantía puede prorrogarse por plazos mínimos de un año, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva el recurso de apelación planteado contra la resolución administrativa, para tal efecto deberá hacerse la gestión con un mes de antelación al vencimiento de la misma.

Una vez que se haya resuelto el recurso correspondiente, en el caso en que se haya declarado la ilegitimidad del acto, la Administración Tributaria deberá reembolsar el importe del contribuyente, para lo cual este último tendrá que demostrar mediante documento idóneo el ingreso realizado.

2.8 EL SOLVE ET REPETE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Como bien es sabido, la potestad tributaria de la cual goza el Estado dada a partir del artículo 18 de la constitución política no es ilimitada, dicha potestad encuentra su límite en lo que se ha denominado el principio de justicia tributaria, el cual a su vez está compuesto por una serie de principios constitucionales que pretenden proteger los derechos fundamentales de los contribuyentes frente al Estado en el ejercicio de sus potestades. Este principio de justicia tributaria ha sido desarrollado por la sala constitucional desde el momento de su creación, misma que ha indicado que estos principios se deben de ver desde dos puntos de vista, por un lado material, que pretenden regular el contenido de las normas tributarias, como lo son el principio de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. Por otro lado, se puede ver el principio de justicia tributaria desde un punto de vista formal, desde aquí el mismo viene a regular la forma en la que se crea el tributo, es por eso que estos se dividen en dos: Principio de reserva de ley y Principio de legalidad tributaria.

Pues bien, interesa hacer un análisis a tres de ellos, a saber: el principio de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad tributaria, así como el análisis de otros dos principios constitucionales propios de cualquier proceso o procedimiento llevado a cabo por los diferentes entes y órganos Estatales, como lo son el debido proceso y el derecho de defensa, lo anterior en virtud de que como se verá más adelante, los detractores de la figura del Solve et repete

arremeten contra ella, alegando sus vicios de inconstitucionalidad por lo cual es menester realizar un examen de los mismos.

2.8.1 Principio de capacidad económica o capacidad contributiva

Con el fin de exponer todos los principios mencionados, se debe indicar que el más relevante y por medio del cual se irán desarrollando todos los demás, es el principio de **Capacidad económica**, este se encuentra implícito dentro de la constitución política, específicamente en sus artículos 18, 33, 40 y 45. Este principio ha sido desarrollado por la sala constitucional la cual lo ha catalogado como un *deber-derecho de todos los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas según sus haberes*, la misma lo ha definido de la siguiente manera mediante el voto 7829-2007 de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil siete:

“Doctrinalmente, el principio de capacidad contributiva se entiende como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valorización por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”

La sala ha sido constante en señalar que el principio de capacidad económica es un límite al poder tributario del Estado, el cual solo podrá fijar tributos a los administrados, tomando en cuenta su capacidad contributiva, así lo ha hecho ver mediante el voto 5749-93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres:

"La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición... Con arreglo a dicho principio -el de la capacidad económica, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior."

En el mismo sentido el Tribunal contencioso administrativo y civil de hacienda mediante resolución de las catorce horas y cuarenta minutos del seis de julio de dos mil dieciséis.

"Ahora bien, en cuanto al principio de capacidad económica contributiva, debemos tener presente que ésta es la potencialidad de contribuir con los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado y constituye una medida de igualdad, de modo que las obligaciones

tributarias se fundamentan en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica de cada persona”

Este principio ha sido considerado por la sala constitucional como un derecho fundamental de los administrados, por lo cual para Torrealba Navas, (2009) solo puede verse restringido después de haber superado un triple examen, en el cual se analizarán tres aspectos:

- La idoneidad para conseguir el fin perseguido.
- La lesión mínima al derecho de contribuir según la capacidad económica de cada quien.
- Y la ponderación de bienes jurídicos.

Dicho de otra manera toda creación de un tributo debe respetar el derecho fundamental de contribuir según la capacidad económica de las personas, este derecho no es ilimitado, pero cuando se pretenda restringirlo, deberá el legislador realizar un análisis sobre la idoneidad de la medida adoptada para lograr el fin que se pretende con la limitación al derecho, que esa limitación sea estrictamente necesaria para alcanzar el fin buscado y por último, el fin que se busca esté apoyado en un principio o derecho de relevancia constitucional, es decir, se haga su ponderación dentro de la cual logre demostrarse que el fin buscado es tal que por un derecho superior, el principio de capacidad económica se verá limitado. De no cumplirse con lo anterior toda norma dirigida a limitar dicho derecho sería completamente inconstitucional, por cuanto violaría principios de razonabilidad y proporcionalidad, en consecuencia el principio de justicia tributaria, como lo hace

ver la sala constitucional en su voto 2349-2003 de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil tres, la cual indicó:

“El tributo, en cuanto instrumento constitucional para la obtención de recursos, y dada su especial aptitud para la producción de efectos económicos, se entiende subordinado, entre otros, al valor superior de la igualdad. Al igual que la justicia tributaria, no puede verse aislado del resto de los objetivos de justicia, que con carácter general persigue la Constitución, de forma que sólo habrá justicia tributaria, cuando la aplicación de los tributos responda a los criterios de justicia constitucional que se encuentran por encima de cada una de las instituciones que integran el ordenamiento jurídico”

El autor Herrera Molina, (1998) indica que el principio de capacidad económica se ve de dos puntos de vista diferente, por un lado la capacidad económica objetiva y por otro lado, la capacidad económica subjetiva.

La capacidad económica *objetiva* indica que todos los tributos deben de recaer sobre la capacidad contributiva actual, por lo cual las normas que impiden demostrar la capacidad económica o cuantifican de manera equivocada, la obligación tributaria, violentan dicho principio. Esta capacidad es aplicable tanto a personas físicas como jurídicas.

La capacidad económica *subjetiva*, básicamente lo que toma en cuenta es las circunstancias personales del contribuyente, ello implica reconocer un mínimo exento el cual debe calcularse adecuadamente, basados en parámetros de

objetividad y razonabilidad. Como dijimos líneas atrás, el principio de capacidad económica es la fuente de todas las garantías tributarias que otorga la constitución a los administrados, por eso autores como el español Pérez Ayala citado por Villegas H. B., (1987) indican que el mismo refiriéndose a *“la generalidad y la igualdad, son principios que no pueden considerarse criterios de realización de justicia tributaria, sino reglas de desarrollo del principio de capacidad económica”*. Lo anterior resulta acertado toda vez que en la aplicación del principio de capacidad económica se busca que el administrado pueda contribuir con las cargas públicas según sus haberes, de manera general siempre que haya una capacidad económica manifestada (principio de generalidad) y sin que se hagan distinciones arbitrarias o discriminatorias a la hora de fijar los tributos, sino que por el contrario, se tome en cuenta tanto aspectos cuantitativos como cualitativos de los contribuyentes a efecto de tratar de manera igual a las personas en las mismas condiciones y de manera diferenciada a quien presente una situación desigual (principio de igualdad.) En el caso del solve et repete este principio se ve violentado ya que se exige el pago de un tributo el cual no ha sido revisado por un tercero imparcial, con lo cual el monto determinado por pagar puede que supere la capacidad económica del contribuyente, quien no tiene más opción que realizar el pago respectivo, todo con el fin de poder impugnar la resolución determinativa, pago que en muchos casos podría dejar en quiebra o insolvencia al sujeto pasivo, acabando con su capacidad económica, daño que muy difícilmente se pueda reparar.

2.8.2 Principio de igualdad Tributaria

Consagrado en el artículo 33 de la constitución política, se encuentra el principio de igualdad tributaria, por medio de este principio pretende imponer una carga tributaria a cada persona según su capacidad económica, realizando un ejercicio y análisis cualitativo y cuantitativo en comparación con las demás personas, por lo cual los que tienen la misma capacidad económica tributarán igual y los que tienen diferente capacidad económica, se le impondrá una carga diferenciada.

No es correcto realizar diferenciaciones, tomando en cuenta aspectos como el color, la raza, religión, orientación sexual o ideología política, la diferenciación debe realizarse basados en dos tipos de criterios cualitativos y cuantitativos. Para don Adrián Torrealba Navas el criterio cuantitativo por excelencia según indica es el de progresividad, el cual es el aumento de la tributación de manera proporcional según el aumento de la base de imposición, es decir, de la riqueza manifestada. En cuanto a los criterios cualitativos estos deben entenderse como un análisis estricto de las cualidades de la persona, no así de su capacidad económica, siendo así que los que se hallen en igualdad de condiciones tendrán que tributar igual y los que se encuentren en desigualdad de condiciones lo harán de la misma forma, es decir, de manera diferenciada. Hernández Valle, (1993) Manifiesta sobre este particular:

“Este principio implica la prohibición para el Estado de establecer discriminaciones impositivas que no se fundamenten en la diversidad de situaciones en que se encuentren los del ordenamiento. (...) Debe

entenderse, sin embargo, que la discrecionalidad del legislador en esta materia está subordinada a no violentar el contenido esencial del principio de igualdad, o sea a no darle un trato discriminatorio a sujeto que se encuentren en la misma situación de hecho.”

El principio de igualdad tributaria establece que los administrados deberán contribuir a las cargas públicas según su capacidad económica, por esto imponer la misma carga contributiva a dos personas con distinta capacidad económica, es lo mismo que quienes tengan la misma capacidad sean gravados de diferente manera. Sobre este punto la sala constitucional ha indicado mediante sentencia 5749-93:

"V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de

igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra."

Así las cosas, como se indicó anteriormente, al momento de dar contenido a la norma tributaria el legislador debe de tomar en cuenta aspectos esenciales como la capacidad económica del contribuyente, a efecto de no causar un perjuicio a la hora de determinar el pago del tributo ya que cada uno de estos deberá de contribuir según sus haberes. En este sentido se debe recordar que el hecho de la existencia de alguna diferencia en el monto del pago de los tributos entre dos personas, es discriminatorio siempre y cuando se realice, basándose en criterios de razonabilidad, proporcionalidad, por supuesto, en criterios cualitativos o cuantitativos que determinen que no se encuentran en igualdad de condiciones; por el contrario, esta diferenciación cumple con el principio de igualdad al tratar a personas en diferente situación de manera diferente. Sobre este aspecto la sala constitucional en su sentencia N° 135-2013 de las catorce horas y cincuenta minutos del nueve de enero del dos mil trece indicó:

“Sobre la DISCRIMINACIÓN y la DIFERENCIACIÓN.-

Es importante indicar que existen dos conceptos básicos que suelen confundirse al hablar del tema de la igualdad ante la Ley, como lo son la discriminación y la diferenciación. La Constitución prohíbe la discriminación, pero no excluye la posibilidad de que el poder público pueda otorgar tratamientos diferenciados a situaciones distintas, siempre y cuando se funde en una base objetiva, razonable y proporcionada. Resulta legítima una diferenciación de trato cuando exista una desigualdad en los supuestos de hecho, lo que haría que el principio de igualdad sólo se viole cuando se trata desigualmente a los iguales y, por ende, es inconstitucional el trato desigual para situaciones idénticas. En el caso de examen es menester hablar sobre la igualdad en la ley, y no en la aplicación de la ley, que es otra de las facetas del principio de igualdad constitucional.”

Adicionalmente, en el mismo sentido de las sentencias anteriores, la sala constitucional mediante el Voto 2349-2003, de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil tres, indicó:

“La Sala también ha llevado el tema, específicamente, al plano del Derecho tributario y se ha pronunciado en los siguientes términos:

*“El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su **capacidad económica**, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean*

arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contraria a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra." (Sentencia 4829-98 y en similar sentido, 580-95, 633-94, 5749-93 y 2197-92); y más claramente, ha desarrollado esta doctrina al señalar que:

"El concepto que contiene el artículo 33 Constitucional, no impide la diferencia de tratamiento, sino solamente aquella que resulte irrazonable o arbitraria; con esto se quiere decir que es constitucionalmente posible reconocer diferencias entre personas o grupos de ellas, a fin de proveer consecuencias jurídicas distintas para cada uno, al amparo del principio que permite tratar de manera igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales. Las reglas precitadas obligan a las autoridades encargadas de la emisión de normas jurídicas, no a evitar la categorización, sino a efectuarla con respeto de los principios de racionalidad y

proporcionalidad, en procura del equilibrio jurídico entre los administrados" (sentencias 829-98, 830-98, 831-98 y 832-98).

Siempre respecto al Tributario, en relación con el *principio* de igualdad, este Tribunal estableció, en la sentencia número 6644-99, de las doce horas con diecisiete minutos del veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y nueve:

"... el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas... alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad); este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones arbitrarias."

Dicho lo anterior los detractores del Solve et repete alegan que dicha figura atenta contra el principio de igualdad establecido en el artículo 33 de la constitución política, lo anterior por cuanto una vez determinado el tributo la única manera de apelar dicha resolución determinativa es pagando el mismo, o bien, rindiendo la caución correspondiente, lo cual no todos los contribuyentes pueden hacer ya que no todos cuentan con la misma capacidad económica, indican que se quedarían imposibilitadas para impugnar el acto administrativo todas aquellas personas que no cuenten con los ingresos necesarios para poder realizar el pago del tributo y apelar por lo cual consideran la figura es

discriminatoria y no realiza el análisis antes mencionado. Tal es el caso de Rojas Ortega, (2015) el cual manifiesta:

“ El pago obligatorio del importe determinado en el acto de liquidación de oficio, a pesar de la posibilidad de que contra él se interpongan los recursos ordinarios, provoca otra lesión de índole constitucional, esta vez al derecho fundamental a la igualdad. Ello por cuanto, aun cuando al momento del cobro del adeudo tributario nacido como producto del acto de determinación de la obligación impositiva, no existe certeza de la validez de la respectiva conducta administrativa –sino solamente se presume su validez en aquellos casos en que la nulidad sea relativa, ex artículo 176 LGAP-, se exige el pago de dicho adeudo y se le posibilita recurrir la conducta administrativa ambulatoria únicamente al sujeto pasivo que posea la solvencia económica necesaria para afrontar el pago del adeudo que se le atribuye, lo cual crea un tratamiento discriminatorio entre los sujetos pasivos que poseen o no los medios económicos para pagar al Fisco”.

Por lo anterior se considera el solve et repete violenta el principio de igualdad tributaria, al imponer una carga igual para todos los contribuyentes (el pago del tributo o la rendición de garantía) sin tomar en cuenta si dicho sujeto podrá o tiene los medios, como algunos otros sí, de realizar el importe requerido e impugnar la determinación tributaria.

2.8.3 Principio de no confiscatoriedad

Es en este punto donde se relaciona el principio de **No confiscatoriedad** también conocido como **mínimo vital o mínimo exento** con el de capacidad económica, implícito en el artículo 57 de la constitución política, el mismo se ha interpretado como una garantía con la que cuenta el administrado por cuyo medio se tomarán en cuenta su situación en particular, dejando de esta forma un monto mínimo por gravar de conformidad con la capacidad económica manifestada, ejemplo de esto es el impuesto sobre la renta del salario, en el cual existe un monto mínimo a partir del cual el trabajador deberá cancelarlo, dependiendo de la capacidad económica que el mismo manifieste.

El Estado al momento, en el ejercicio de la potestad tributaria encuentra un límite más, el cual es el respeto a la propiedad de los contribuyentes, por esto el monto por los tributos nunca puede ser de tal magnitud que llegue a tener efectos confiscatorios, en la constitución política ese límite se halla implícito dentro de los artículos 18, 45 y 40, al establecer el deber de contribuir con las cargas públicas, el derecho de propiedad y la prohibición de penas confiscatorias respectivamente, dentro de la creación del tributo debe tomarse en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a fin de fijar montos acorde con sus posibilidades sin que estos lleguen a ser confiscatorios.

Sobre este tema indica Villegas H. B., (1987) que la constitución argentina garantiza el derecho de la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, continúa indicando el autor –que la tributación no puede hacer

ilusorias estas garantías fundamentales, para la Corte Suprema Nacional de Argentina un tributo es confiscatorio cuando “absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta de un sujeto”, sobre ese tema nuestra sala constitucional en su voto 2422-98 de las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del tres de abril de mil novecientos noventa y ocho indicó:

"II.-...Asimismo, en la Ley se fijó un tope máximo de la multa a imponer, lo cual resulta constitucionalmente válido. La multa no resulta confiscatoria, en tanto no despoja del patrimonio a la empresa sancionada, ni la deja en situación ruinosa; además de que la empresa accionante no ha demostrado que ese porcentaje -5%- incida en su capacidad financiera de modo determinante; y si el monto resulta elevado, lo es en proporción de los beneficios logrados; por lo que resulta un criterio adecuado, proporcional, racional y razonable, ya que la imposición de la multa se aplicaría con los mismos criterios a todas las empresas que se hagan acreedoras a ésta."

De esta manera la fijación del tributo siempre deberá considerar la capacidad económica del contribuyente a efecto de determinar el monto con el cual deberá contribuir, siendo este siempre proporcional y razonable, respetando el derecho de propiedad del mismo y garantizando su subsistencia.

En ese mismo sentido la sala constitucional mediante sentencia N° 5749-93 de las catorce horas y treinta tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, indicó:

“IV. Sobre el argumento de que el tributo es confiscatorio: El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho,

las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta (...)"

Los detractores del Solve et repete indican que además de chocar con el principio de igualdad, la figura es inconstitucional al violentar el principio de no confiscatoriedad, esto por cuanto una vez determinado el tributo no hay manera de impugnarlo sino es pagando el mismo, por lo cual consideran que la administración tributaria podría poner sumas elevadas las cuales en caso de pagar las mismas únicamente a efecto de interponer los recursos correspondientes podría causar un grave perjuicio a los contribuyentes, tanto así que en algunos casos podría provocar hasta los cierres de negocios o la quiebra de empresas, dependiendo la magnitud del monto obligado por pagar, siendo de esta manera confiscatoria la obligación tributaria. Otro aspecto importante es que para determinar el grado de confiscatoriedad del tributo hay que realizar un análisis de la capacidad económica del contribuyente, por esto tanto el principio de igualdad como el de no confiscatoriedad giran en torno al principio de capacidad económica del sujeto pasivo, el cual es fundamental en el tema tributario y es a partir de la capacidad económica del sujeto pasivo que se puede determinar si un tributo es o no confiscatorio y si violenta o no el principio de igualdad.

Una vez analizados los principios sustanciales dentro del tema del solve et repete, es hora de tocar lo referente el tema procedimental, sean los principios de debido proceso y tutela judicial efectiva, los cuales según los detractores de la figura del solve et repete, se ven violentados por dicho instituto, generando indefensión al contribuyente a la hora de querer discutir, ya sea en la vía administrativa o judicial la determinación del tributo, a continuación un análisis de los mismos.

2.8.4 Principio de tutela judicial efectiva

Consagrado de manera implícita dentro de la constitución política, se halla dentro de los artículos 27 y 41 de la carta magna, el derecho a la tutela judicial efectiva. Este ha sido declarado como un derecho fundamental de todos los habitantes del país, el cual consiste en el derecho de todos y cada uno de los administrados a tener disponible un sistema judicial idóneo y efectivo mediante el cual todas las personas puedan tener acceso al mismo a efecto de poner en conocimiento sus controversias a los tribunales respectivos, con el fin de que estos últimos estudien su pretensión y emitan una resolución fundada en la cual se resuelva el conflicto de manera imparcial. El autor García Morillo, citado por Hernández Valle, (1993) definió el derecho a la tutela judicial efectiva como

“El derecho de todas las personas a tener acceso al sistema judicial y a ejercer, en el seno del proceso, todas sus facultades para que los órganos jurisdiccionales estudien su pretensión y emitan una resolución motivada y

conforme a derecho, que acogiendo o desestimando dicha pretensión, establezca la verdad oficial”

La sala constitucional mediante el Voto número 1739-92 de las once horas y cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos, definió el derecho a la tutela judicial de la siguiente manera:

“el derecho fundamental a la justicia, entendida como la existencia de disponibilidad de un sistema de administración de justicia, valga decir, de un conjunto de mecanismos idóneos para el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado –declarar el derecho controvertido o restablecer el violado interpretándolo y aplicándolo imparcialmente en los casos concretos-, lo cual comprende a su vez un conjunto de órganos jurisdiccionales independientes, especializados en ese ejercicio, la disponibilidad de ese aparato para resolver conflictos y corregir los entuertos que origina la vida social, en forma civilizada y eficaz, y el acceso garantizado a esa justicia para todas las personas en condiciones de igualdad y sin discriminación”

Así las cosas el derecho a la tutela judicial efectiva no solo contempla la existencia de un aparato jurisdiccional al que todos los administrados tienen derecho a acudir, sino además que dicho sistema debe otorgar a los mismos procesos y resoluciones imparciales y apegadas a derecho, por medio de las cuales se resuelvan de manera efectiva los conflictos puestos en conocimientos de los jueces y juezas de la República. La tutela judicial efectiva

implica que las sentencias emitidas por los tribunales especializados sean congruentes, fundamentadas en los hechos y pruebas recibidas, indicando cuales son los medios de convicción que aprueba y desecha y el porqué de ello.

El acceso a la tutela judicial efectiva debe de otorgarse a todos los administrados por igual, sin discriminación por razón de raza, color, credo, orientación sexual, posición económica, etc.

Adicionalmente el acceso a la tutela judicial efectiva implica justicia cumplida y permanente, en el primero de los casos en el entendido de que todo administrado tiene derecho a una sentencia justa, para lo cual se necesita que las normas procesales sean interpretadas a la luz del principio “pro sentencia” es decir que las mismas sean interpretadas de manera tal que faciliten el dictado de la resolución final y no sean un obstáculo para la obtención de justicia. Es por lo anterior que los formalismos excesivos no pueden impedir el acceso a la justicia para los administrados, por lo cual los requisitos de admisibilidad de las diferentes acciones deben de interpretarse de manera restrictiva, todo con el fin de procurar la mayor brevedad posible del proceso.

Por otra parte la justicia debe ser pronta, en el sentido de que la duración excesiva sin justificación alguna en la resolución de un conflicto hasta su sentencia, implica la violación al principio de seguridad jurídica, en el cual se hace ilusorio el respeto a los derechos del administrado que salga victorioso dentro del proceso, por cuanto existen procesos dentro de los cuales la celeridad del mismo es clave para salvaguardar los intereses que defienden las partes, por ejemplo; por procesos penales, interdentales, monitorios, etc.

Consecuentemente con lo anterior, no basta con que el administrado cuente con una sentencia en firme favorable por medio de la cual se le otorgue o restituya un determinado derecho, debe además de asegurarse que la ejecución de ese fallo se vaya a dar, para no hacer ilusorio el goce de dicho derecho, por lo cual la tutela judicial efectiva debe garantizar la ejecución del fallo de manera tal que lo otorgado en sentencia sea consecuente con lo obtenido en la realidad.

Por último, el principio o derecho de tutela judicial efectiva debe garantizar la gratuidad de la justicia, es decir, que su acceso será gratuito para todos y no habrá que pagar monto alguno por la utilización del aparato jurisdiccional, si se observa desde este punto de vista no puede limitarse el acceso a la justicia a los administrados, imponiéndole la obligación de otorgar monto de dinero a favor del Estado a efecto de afianzar algún tipo de monto, excepto que el tribunal respectivo lo solicite como contra cautela, lo anterior porque dicha limitación sería una clara violación al principio desarrollado en este apartado, toda vez que las personas quienes no cuenten con los recursos económicos necesarios, estarían viendo limitado su derecho a acudir a los tribunales de justicia a resolver sus controversias, cosa que en un estado social de derecho como el de Costa Rica, no puede ser.

Es aquí, exactamente en este punto en el cual los detractores del solve et repete indican que la figura contiene un vicio más de inconstitucionalidad, el cual es la fijación de un límite de carácter económico a efecto de acceder a los tribunales de justicia a discutir la legalidad del acto administrativo de

determinación de oficio, además de ser un obstáculo para lograr el acceso a la justicia argumental que dicha figura violenta el principio de igualdad antes mencionado ya que solo las personas con los recursos necesarios para brindar las garantías requeridas, o bien, pagar el tributo determinado, tendrían la posibilidad de que un tribunal especializado y legalmente establecido revise la conducta de la administración tributaria y determine con efectividad que está amparada al ordenamiento jurídico, o en su efecto, debería anularse o revocarse lo resuelto.

2.8.5 Principio de Debido Proceso

La doctrina y la jurisprudencia han desarrollado tres conceptos diferentes del debido proceso, sean los mismos el debido proceso legal, el debido proceso constitucional y el debido proceso sustantivo, no obstante, nos interesa en particular el segundo, es decir, debido proceso constitucional, mismo que encuentra su fundamento en los artículos 39 y 41 de la constitución política. Este debido proceso debe verse como el desarrollo progresivo de prácticamente todos los derechos fundamentales de carácter procesal o instrumental, como conjuntos de garantías de los derechos de goce -cuyo disfrute satisface de inmediato las necesidades o intereses del ser humano-, es decir, de los medios tendientes a asegurar su vigencia y eficacia, sobre este particular la sala mediante su voto 15-90 de las dieciséis horas y cuarenta y cinco minutos del cinco de enero de mil novecientos noventa, indicó:

“CONSIDERANDO:

UNICO: Alega el recurrente que se le ha violado el derecho de defensa y el de información, por no habersele permitido rendir su declaración con su abogado ante la Sección de Vialidad del Instituto Costarricense de Electricidad y no haberle permitido copia de un informe. Por lo anterior viene a plantear recurso de amparo en contra de Mario Sánchez Vega (Jefe de la Sección de Vialidad) y José A. Longhi Carvajal (Jefe del Departamento de Transportes del ICE) solicitando a esta Sala Constitucional que declare con lugar la acción y se le restablezca en sus derechos que han sido quebrantados. Valorada toda la prueba y dándole a cada una su valor de convicción, este Tribunal tiene por probado que al accionante se le ha violado el derecho de defensa garantizado por el artículo 39 de la Constitución Política y por consiguiente el principio del debido proceso, contenido en el artículo 41 de nuestra Carta Fundamental, o como suele llamársele en doctrina, principio de "bilateralidad de la audiencia" del "debido proceso legal" o "principio de contradicción" y que para una mayor comprensión se ha sintetizado así: a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho de ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la cuestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación adecuada de la decisión que dicta la

administración y de los motivos en que ella se funde y e) derecho del interesado de recurrir la decisión dictada. Tomen en cuenta los recurridos que el derecho de defensa resguardado en el artículo 39 ibídem, no sólo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la administración pública; y que necesariamente debe dársele al accionante si a bien lo tiene, el derecho de ser asistido por un abogado, con el fin de que ejercite su defensa y que en caso subexamen se le ha privado de ese derecho al recurrente, por lo que se quebrantaron las normas constitucionales ya citadas. En consecuencia, lleva razón el señor ESPINOZA MORA, por lo que este recurso debe ser declarado con lugar y prevenirle a los recurridos que dentro del término de ocho días deben notificar al ofendido que se presente a declarar con su abogado si así lo considere oportuno.”

Así las cosas como se indicó anteriormente el debido proceso no significa solo garantizar el contradictorio o el derecho de defensa, sino que implica una serie de procedimientos judiciales o administrativos que aseguren al administrado un desarrollo adecuado del proceso, como la notificación del procedimiento al interesado, la oportunidad de ser oído, el derecho del administrado a preparar su defensa en un tiempo razonable, para lo cual tiene derecho a tener acceso al expediente respectivo y demás documentos que sirvan para plantear sus alegatos, el derecho a una resolución justa, fundamentada, apegada al ordenamiento jurídico y dictada por un órgano imparcial y competente. Pues el tema que nos ocupa es el solve et repete dentro del procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que la resolución determinativa puede venir

acompañada de la respectiva sanción, en caso de ser procedente, la sala constitucional ha señalado que ante este tipo de procedimientos sancionatorios los diferentes entes y órganos de la administración pública deben respetar una serie de elementos que procuraran el correcto desarrollo del proceso y garantizara todos los derechos fundamentales consagrados en la carta magna al administrado, así las cosas en sentencia 5469-95 de las dieciocho horas con tres minutos del cuatro de octubre de mil novecientos noventa y cinco, se indicó lo siguiente:

III.- Esta Sala ha señalado los elementos del derecho al debido proceso legal, (ver especialmente la opinión consultiva N°1739-92), aplicables a cualquier procedimiento sancionatorio o que pueda tener por resultado la pérdida de derechos subjetivos. La Administración debe, en atención al derecho de defensa del administrado:

a) Hacer traslado de cargos al afectado, lo cual implica comunicar en forma individualizada, concreta y oportuna, los hechos que se imputan;

b) Permitirle el acceso irrestricto al expediente administrativo;

c) Concederle un plazo razonable para la preparación de su defensa;

d) Concederle la audiencia y permitirle aportar toda prueba que considere oportuna para respaldar su defensa.

e) Fundamentar las resoluciones que pongan fin al procedimiento;

f) Reconocer su derecho a recurrir contra la resolución sancionatoria.

IV.- En el presente caso la Sala aprecia que no se ha irrespetado el derecho al debido proceso del recurrente, pues se le comunicó, oportuna y detalladamente, cuáles eran los cargos que se le imputaban y se le permitió preparar apropiadamente su defensa. En la misma comunicación se pusieron a su disposición las pruebas que constaban en el expediente administrativo y se le convocó a una audiencia oral, a la que podía asistir con su abogado. El recurrente ejerció su defensa en la audiencia de ley. Por otra parte, el acuerdo de la Junta Directiva de la Junta de Protección Social, -artículo III del Acta N°34-95 de la sesión celebrada el 6 de julio de 1995- estuvo debidamente motivada y el accionante tuvo oportunidad de recurrirla, como consta a folio 114. En consecuencia la Sala estima que no se produjo violación al debido proceso del recurrente y que el recurso debe ser declarado sin lugar.

Así las cosas, dentro del procedimiento de fiscalización y determinación de la Administración tributaria se deben de respetar los aspectos antes mencionados por la sala, todo a efecto de salvaguardar el debido proceso, máxime que son procesos los cuales su resolución final casi siempre constituye una nueva obligación para el administrado, imponiéndole sanciones y obligaciones las cuales tienen todo su derecho de recurrir, más adelante en este trabajo se analizará si dichos elementos han sido respetados dentro del procedimiento supra citado.

Respecto al derecho de Defensa

Ahora bien, dicho lo anterior, se tiene que como eje central del principio del debido proceso, se encuentra el derecho de defensa, consagrado en el artículo 39 de la constitución política, el cual como ya es sabido, es un derecho fundamental de todos y cada uno de los administrados, es por medio de este que cada uno de ellos tiene la oportunidad de contradecir, resguardarse o preparar su defensa dentro de un proceso judicial o procedimiento administrativo, estando inmerso dentro de dicho derecho a) la posibilidad de ejercer su defensa tanto técnica como material, b) el derecho de que se le brinde un plazo razonable para preparar su defensa, el cual dependerá de cada caso en concreto, c) además de tener acceso a todas las pruebas utilizadas en su contra y refutarlas en su momento procesal oportuno el cual es la audiencia respectiva que se debe brindar. Sobre este particular indicó la Sala primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante el Voto 01-F-S1-2016 de las nueve horas diez minutos del quince de enero de dos mil dieciséis:

“III.-

Analizado en detalle el reparo planteado, conviene precisar respecto del derecho de defensa, que el Tribunal Constitucional lo ha desarrollado en múltiples ocasiones, con sus corolarios de derecho de audiencia y defensa: *“III. (...) conviene precisar los alcances del derecho de defensa. Como ya lo ha señalado esta Sala, el artículo 39 de la Constitución Política garantiza en todos los procesos judiciales, el derecho de defensa, como*

núcleo del debido proceso, y como tal, concentra todas las garantías que de él se derivan. El Tribunal Constitucional lo ha desarrollado en múltiples ocasiones, indicando que en su contenido general, implica: "...la concesión del tiempo y medios razonablemente necesarios para una adecuada preparación de la defensa, lo cual debe necesariamente valorarse en cada caso atendida su complejidad, volumen etc.;" asimismo, *"...que el derecho de defensa debe ser no sólo formal, sino también material, es decir, ejercido de hecho, plena y eficazmente,..."* (Resolución no. 1739-92 de las 11 horas 45 minutos del 1° de julio de 1992 reiterada en voto no. 2009-18335 de las 14 horas 8 minutos del 2 de diciembre de 2009). Esa misma orientación, puede derivarse del cardinal 137, inciso 1), sub inciso b) del CPCA, al disponer que el recurso de casación, procede si se ha causado indefensión *"...que no le sea imputable, cuando se le afecten los derechos de defensa y del debido proceso."* (Sala Primera, resolución 993-2010 de las 9 horas del 26 de agosto de 2010)"

Es dentro de los procesos o procedimientos sancionatorios llevados a cabo por los diferentes entes y órganos de la administración pública, que se debe garantizar el derecho defensa a los administrados y la mejor manera para potenciar el mismo constituye una audiencia en la cual dicho sujeto tenga acceso al expediente, al contradictorio, a las pruebas en su contra, a ejercer la defensa material a la cual siempre tendrá derecho y por supuesto la técnica también, mediante la cual podrá tener como patrocinio letrado un profesional en derecho especializado en la materia, es decir, la mayor manifestación de

este derecho se puede decir se da dentro de la audiencia antes indicada, por eso la sala constitucional ha indicado en otros fallos que esa audicioncita siempre deberá darse cuando el acto final del procedimiento administrativo vaya a causar un perjuicio en los administrados, o bien, llegue a causar una modificación o extinción de un derecho subjetivo. Por último, el derecho de Defensa no solo implica una audiencia en la cual se pueda refutar la acción emprendida contra una determinada persona, sino también la posibilidad de tener el tiempo suficiente para preparar sus argumentos y alegatos, tal y como lo dispuso el tribunal constitucional, por lo cual el hecho de dar un plazo sumamente corto a efecto de preparar la defensa de una persona podría decirse que violenta el principio de debido proceso, en consecuencia el derecho de defensa.

Como se verá más adelante la violación a estos dos principios son los argumentos que tuvieron y expusieron los detractores de la figura del solve et repete dentro de la acción de inconstitucionalidad planteada contra el artículo 144 del CNPT, violación que posteriormente se analizará y dictaminará si se dio o no dentro del procedimiento de determinación y fiscalización de la administración tributaria.

2.10 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Durante el desarrollo de este trabajo se ha hablado de la incorporación del *Solve et repete* al ordenamiento jurídico costarricense, lo anterior por medio de la reforma que realiza la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, norma la cual es estrictamente procedimental, de este modo no está de más desarrollar el tema de la determinación tributaria, por cuanto el ordinal supra citado regula la fase final del procedimiento de determinación que realiza la Administración Tributaria, de ahí que sea necesario analizar el tema y definir conceptos básicos que servirán para comprender de una mejor manera el análisis de dicho procedimiento en capítulos posteriores.

2.10.1 Concepto

Se conoce como determinación tributaria al acto o conjunto de actos que lleva a cabo la Administración tributaria mediante los cuales establece la existencia de la obligación tributaria, el sujeto obligado a cancelarla y el monto que se deberá pagar por la misma. En este sentido indica Villegas H. B., (1987) *“Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeat”); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quamtum debeat”).* La determinación tributaria, no obstante, también puede ser realizada por medio del contribuyente, cuando se está frente a la

determinación que realiza el sujeto pasivo mediante sus declaraciones juradas, en cuanto a este punto se realizará un análisis más extenso posteriormente.

La determinación tributaria puede consistir en uno o varios actos, depende del tipo de tributo ante el cual se encuentra, por esto en los tributos fijos, el administrado, o bien, la administración tributaria lo único que tendrán que hacer es un análisis sobre la existencia del hecho generador ya que el monto por pagar y el sujeto pasivo de la obligación han sido dados por ley. Caso contrario, al encontrarse ante un tributo variable, en este sentido el administrado o la administración tributaria, no solamente deben de verificar la realización del hecho generador, sino que deben incurrir en una serie de actos mediante los cuales se analicen los hechos imposables y posteriormente determinar las bases imposables que darán como resultado cual es el aporte correspondiente que deberá realizar el contribuyente.

Entonces en un panorama más claro la determinación tributaria debe realizarse tomando en cuenta tres aspectos fundamentales el primero de ellos es **La existencia de la obligación tributaria**, es por medio de esta que se debe comprobar que se produjo el hecho generador que tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, sin la existencia de este hecho la obligación simplemente no puede nacer a la vida jurídica, aquí se debe analizar entonces que el hecho haya calzado perfectamente en la hipótesis que indica la norma la cual crea el tributo, además de cerciorarse que el hecho presunto dio pie al nacimiento de la obligación, no esté eximido de tributar por alguna ley en específico o que no

se haya producido posteriormente alguna causa extintiva de la obligación, como por ejemplo; la prescripción de la misma.

El segundo punto importante que se debe tomar en cuenta al momento de determinar el tributo **es la identificación del obligado**, en este orden de ideas se debe recordar que no siempre el sujeto quien activa el hecho generador es quien termina siendo el sujeto pasivo dentro de la obligación tributaria, ejemplo de esto es el impuesto de ventas, en el cual es el consumidor quien activa el hecho generador, pero será en este caso el comercio que actúe como sujeto pasivo dentro de la obligación tributaria (agente de percepción).

Por último y no por esto menos importante, se tiene **el monto por pagar o importe de la deuda**, es lo que doctrinalmente se le ha llamado la liquidación del tributo, es aquí donde se debe tomar en cuenta si el tributo es fijo o bien variable y en este último caso, liquidarlo tomando aspectos como la base imponible, el tipo de gravamen, la base liquidable, la cuota tributaria, aspectos que vienen a aumentar el monto de la deuda como obligaciones accesorias (intereses y multas), o bien, aspectos que atenúan la misma (como réditos fiscales autorizados por ley) lo cual dará un monto final a lo que se llamará deuda tributaria. Una vez realizado todo el procedimiento se podría decir que se sabe si existe la obligación tributaria, quién es el que debe hacer frente a ella y cuánto es el monto que deberá cancelar dicho sujeto.

2.10.2 Naturaleza jurídica de la determinación

Existen dentro de la doctrina dos posiciones en cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación tributaria, una de ellas indica que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria tiene un efecto meramente *declarativo*, mientras que otra parte de la doctrina indica que la determinación tributaria tiene un efecto *constitutivo* de la obligación, es decir, por medio de esta determinación puede decirse que el tributo nace a la vida jurídica y no con la realización del hecho generador.

Teoría del efecto declarativo

Para los seguidores de esta teoría, la obligación tributaria nace a la vida jurídica, una vez que se configuró el hecho imponible, es decir, cuando se activa el hecho generador y no así cuando el tributo ha sido determinado. Los defensores de esta posición indican que una vez que se da el hecho generador, la administración tributaria lo que hace es determinar, mediante un acto administrativo, el sujeto que lo activó y el monto por el cual se impone la carga tributaria, pero estos dos aspectos únicamente determinan a quién cobrar y cuánto cobrar, sin necesidad de tenerlo como un requisito indispensable que constituya el nacimiento del tributo ya que se sobreentiende que este nació desde el momento en que se activó el hecho generador, así esta teoría defiende que la determinación tributaria tiene como efecto principal la declaración de existencia de un tributo, pero no la constitución del mismo ya que este ha nacido con anterioridad.

Esta es la posición que maneja el Código de Normas y Procedimientos tributarios al establecer en su artículo 11:

“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”,

De esta manera en Costa Rica la obligación tributaria nace desde el momento en que el sujeto pasivo activa el hecho generador, no así desde que la administración tributaria determina la obligación ya que esa determinación como único efecto que tiene es declarativo y no constitutivo al no ser requisito indispensable para el nacimiento de la misma, sobre este particular se podría concordar el artículo 121 del cuerpo normativo, el cual indica que: *“La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia”* lo cual deja aún más claro que la posición del ordenamiento jurídico costarricense es que la naturaleza jurídica de la determinación no es más que un efecto declarativo de la obligación tributaria y no así un acto constitutivo de la misma.

Efecto Constitutivo

En sentido opuesto con la tesis anterior existe la teoría del efecto constitutivo, los defensores de esta, básicamente indican que la obligación tributaria no nace con el hecho generador, sino que la misma se constituye desde el momento en

que la administración tributaria determina si se dio el hecho generador, quien lo activo y cuál será el monto por pagar por el tributo determinado. En este orden de ideas no basta con que se den las circunstancias establecidas en la norma que tipifican el hecho imponible, sino que debe existir un acto administrativo que indique y determine si se dio el hecho generador, el sujeto que lo activa y el monto por pagar por el mismo, es ahí en ese momento que nace a la vida jurídica la obligación tributaria.

2.10.3 Tipos de Determinaciones

Existen a nivel doctrinario y normativo tres formas de determinar la obligación tributaria, el primero de ellos es la determinación que realiza el mismo sujeto pasivo, a la cual se le llama autodeterminación, por otra parte está la determinación que realiza la administración tributaria, a la cual se le llama determinación de oficio y por último, se tiene la determinación que realiza la administración tributaria con colaboración del sujeto pasivo, a la cual se llamará determinación mixta.

a) Determinación por parte del sujeto pasivo

Como se indicó líneas atrás este tipo de determinación es aquella que realiza el contribuyente al momento de cumplir con sus deberes formales como lo es la presentación de declaraciones juradas, es en estas que el mismo sujeto pasivo

indica cuáles son los hechos generadores que activo y cuál es el monto de los tributos por pagar, sin intervención de la Administración Tributaria en cuanto a la fijación del monto del tributo. Así lo regula el artículo 122 párrafo primero del Código de Normas y Procedimientos tributarios al establecer que:

“Artículo 122.- **Determinación por los contribuyentes y uso de tecnologías para la gestión de los tributos:** *La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijen otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los medios oficiales aprobados por la Administración”*

En este mismo orden de ideas el párrafo cuarto da una definición de declaración jurada en la cual establece que *“Debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código”*. Debe entenderse en este caso la definición de sujeto activo en un sentido amplio, incluyendo dentro de la misma a responsables y agentes de retención los cuales tienen el mismo deber de realizar las declaraciones juradas una vez activado el hecho generador mediante los medios que ponga la administración tributaria a disposición de ellos para tales efectos.

Ahora bien, el procedimiento para realizar las declaraciones juradas de las cuales hablan los dos artículos anteriores se establecerá por ley y ya dependerá del tributo por cobrar dicho procedimiento, así lo establece el Reglamento de

Procedimiento Tributarios en su sección IV titulada “De la determinación del impuesto por sujetos pasivos” al indicar su artículo 40:

“Artículo 40.- Deber de determinación y declaración jurada:

En los casos en que la ley así lo disponga, los sujetos pasivos deben efectuar la autoliquidación y pago de los tributos mediante los formularios oficiales y en los medios que determine la Administración Tributaria.

La información contenida en tales medios tiene el carácter de declaración jurada y se presenta en el tiempo y condiciones que establezca la ley.”

De tal forma a manera el contribuyente adquiere los formularios en los cuales realiza su declaración jurada, la cual se presume correcta y verdadera, una vez hecha la declaración y determinado el tributo deberá el sujeto pasivo hacer su depósito y posteriormente hacer entrega del formulario (en caso de no ser electrónico). Ahora bien el contribuyente puede rectificar su declaración jurada, según lo establecido en el artículo 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no obstante, tienen que tomar en cuenta varios aspectos, de los cuales dentro de los más importantes están los establecidos en los incisos a), b), c) d) y e) de dicho artículo en los cuales se establece:

“... a) Cuando los sujetos pasivos rectifiquen sus declaraciones tributarias, deberán presentar en los lugares habilitados para este fin, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado e) de este artículo, una nueva declaración en los medios que defina la Administración Tributaria, y deberán cancelar un tributo mayor cuando corresponda, junto con sus accesorios, tales como intereses fijados para el pago fuera de plazo.

b) Toda declaración que el sujeto pasivo presente con posterioridad a la inicial será considerada rectificación de la inicial o de la última declaración rectificativa, según el caso.

c) La rectificación de la declaración tributaria podrá abarcar cualquier rubro que incida en la base imponible del tributo o en las formas de extinción de la obligación tributaria correspondiente.

d) La rectificación de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar o verificar.

e) No procederá después de notificado el inicio de un procedimiento fiscalizador, tendente a liquidar definitivamente la obligación tributaria, la presentación de declaraciones rectificativas sobre el impuesto y período objeto de tal procedimiento. Sin embargo, el sujeto pasivo podrá plantear, a partir de ese momento y hasta la finalización del procedimiento, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración Tributaria. La consecuente aprobación o denegatoria será incorporada directamente en la propuesta de regularización que se le formule al sujeto fiscalizado.”

Con esto la administración tributaria evita que se utilicen tácticas con las que se pretendan evadir responsabilidades y que el sujeto activo simplemente con una rectificación evada las sanciones que esto podría conllevar.

b) Determinación Mixta

Básicamente en este tipo de determinación el sujeto pasivo y el sujeto activo se unen para realizar la liquidación de la obligación tributaria, en este caso será la Administración quien solicite al sujeto pasivo toda la información que considere necesario para realizar la determinación del tributo, es aquí donde el sujeto pasivo debe de aportar la información requerida como parte del cumplimiento de sus deberes formales. Respecto a este particular establece el artículo 128 como obligaciones de los particulares:

Artículo 128.- Obligaciones de los particulares

Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deben:

a) Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos, o lo exija dicha Administración en virtud de las facultades que le otorga este Código:

i. Llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código. La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, siempre que estas últimas normas no

supongan modificaciones a las leyes tributarias. En caso de conflicto entre ellas, a los fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en las normas tributarias.

Sin perjuicio de que las transacciones sean registradas y respaldadas mediante sistemas electrónicos, la Administración podrá requerir, a los sujetos pasivos, los respaldos sobre las transacciones registradas en tales sistemas. En toda referencia que en este Código se haga sobre libros, boletas, comprobantes y demás se entenderá tal referencia igualmente a registros electrónicos.

ii. Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones.

iii. Presentar las declaraciones que correspondan.

b) Conservar, de forma ordenada, los registros financieros, contables y de cualquier índole, y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.

c) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.

d) Presentar o exhibir, en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados, los registros financieros, contables y de cualquier índole, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.

e) Comunicar a la Administración el cambio del domicilio fiscal.

f) Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando su presencia sea requerida.”

Una vez que la Administración tributaria tiene la información requerida procederá a la determinación del tributo y notificara al sujeto pasivo el mismo. A diferencia del procedimiento anterior aquí la Administración tributaria es quien fija el quantum uno de los aspectos más importantes de la determinación, tomando como base la información suministrada.

c) Determinación de oficio

Sobre este particular se hará un análisis especial y detallado esto por cuanto la Ley N° 9069 (*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*) realiza una reforma al artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios, que más adelante se verá con más detenimiento, esta reforma prácticamente cambia el panorama en cuanto a la determinación que realiza la Administración Tributaria ya que habilita a la misma a realizar el denominado “acto de liquidación de oficio” con la particularidad de que el mismo es ejecutable desde el momento de su notificación.

Anteriormente se observó cómo en el procedimiento de determinación tributaria el mismo sujeto pasivo podía, cuando así lo facultara la ley, realizar su propia determinación mediante declaraciones juradas, o bien, al colaborar con la

Administración Tributaria, otorgando la información necesaria para que esta pudiera realizar la determinación respectiva. Ahora bien la Administración tributaria está autorizada por ley a efectuar un análisis de esas declaraciones juradas cuando considere que dichas declaraciones tienen alguna inconsistencia o cuando simplemente desee verificar la veracidad de las mismas, todo mediante un procedimiento de fiscalización del cual al final saldrá la determinación final del tributo por pagar, así lo establece el artículo 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

“Artículo 123.- Verificación de las declaraciones, los libros y los demás documentos

Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y los registros financieros, contables y de cualquier índole, en cuanto en ello deba constar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tales efectos, esta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, las diligencias y los exámenes de comprobación que considere necesarios y útiles.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia del tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado.”

Queda claro entonces que dentro del procedimiento de determinación por parte del sujeto pasivo, las declaraciones juradas están sujetas a revisiones por parte de la Administración Tributaria quien al final de dicha revisión determinará

de oficio el tributo por pagar, cobrando el exceso dejado de percibir o devolviendo el exceso que ingreso a sus arcas siguiendo los procedimientos establecidos por ley. Por otra parte la Administración puede realizar determinaciones de oficio, aun cuando se hayan presentado las declaraciones juradas, siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que el contribuyente no haya llevado los libros de contabilidad y registros a los que hace referencia el inciso b) del artículo 104 del CNPT.
- Cuando no se aporten documentos que justifiquen la información brindada mediante las declaraciones juradas, o bien, se omita entregar información solicitada.
- Cuando se haya llevado una contabilidad defectuosa, o bien, los libros contables tengan un atraso de más de seis meses.

Así lo dispone el artículo 124 del Código de normas y Procedimientos Tributarios al establecer:

“Artículo 124.- Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 () de este Código;*

b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 () de este Código”*

Es de la norma citada que se desprende de su párrafo primero la posibilidad de la Administración Tributaria de realizar la determinación de oficio sobre *base cierta* o bien *base presunta*, al indicar “*dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla*, se debe concordar con el artículo 125 del mismo cuerpo normativo el cual establece en sus incisos a) y b) las formas de determinación que puede realizar la Administración Tributaria.

“Artículo 125.- Formas de determinación. La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y

b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los anteriores incisos, la determinación puede hacerse en forma provisional en los casos que señala el artículo 127 () de este Código”*

Sobre este punto indica Villalobos Quirós, (1984) que hay determinación con base cierta *“Cuando la Administración Fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino en cuanto a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles”*, es decir habrá una liquidación sobre base cierta siempre que el fisco tenga en sus manos todos los elementos de convicción que comprueben que el sujeto pasivo activó el hecho generador. En este caso en particular la Administración Tributaria realizará una liquidación definitiva, por cuanto sus órganos fiscalizadores tienen certeza de cuál ha sido el hecho generador activado por el sujeto pasivo y tienen conocimiento pleno de su capacidad económica.

Por otra parte indica Villalobos Quirós, (1984) que hay determinación sobre base presunta cuando *“la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunción o indicios”*, es decir, aquí la Administración Tributaria realiza una serie de investigaciones para dar con información necesaria que le pueda dar indicios concretos de cuáles han sido los hechos imponible que ha activado el sujeto pasivo y de ahí efectuará una presunción con base en los datos obtenidos sobre cuáles fueron los hechos imponible y cuál es el monto por pagar por el tributo. Estas determinaciones pueden ser previas, pudiendo la Administración Tributaria modificarlas con posterioridad, a la espera de nuevas pruebas que determinen si deberá el sujeto pasivo pagar un tributo mayor. Respecto a la determinación provisional indica Ferreiro Lapatza, (1996)

“La liquidación provisional responde en todo caso... a la idea de que la Administración no cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para determinar en forma definitiva de la deuda tributaria, y que, por tanto, considera que puede ser necesaria una actuación administrativa posterior tendente a modificarla”.

A diferencia de las liquidaciones definitivas, las liquidaciones previas realizadas por la administración tributaria pueden ser variadas y modificadas por la misma Administración una vez que ha encontrado otros medios de convicción los cuales denoten que el monto por pagar por el tributo determinado era mayor, por haberse activado otro hecho generador o varios hechos, como consecuencia aumenta la cuota tributaria.

CAPÍTULO III
MARCO METODOLÓGICO

3.1 ENCUADRE PARADIGMÁTICO

El enfoque paradigmático se puede decir que hace referencia a la escogencia de la perspectiva o lente por medio del cual seguirá la investigación. El paradigma podría decirse es la forma en concreto de analizar un determinado problema o situación, dentro de la cual se utilizarán métodos, técnicas y formas de su interpretación, sobre este particular Barrantes Echavarria, (2012) indica:

“Puede concluirse que un paradigma es un esquema teórico, una vía de percepción y comprensión del mundo, que un grupo de científicos ha adoptado”

Por su parte el historiador Thomas Kuhn citado por el mismo autor concluyó que el paradigma es:

“Una sólida red de compromisos conceptuales, teóricos, instrumentales y metodológicos. El paradigma incluye un cuerpo implícito de creencias teóricas y metodológicas entrelazadas que permiten la selección, evaluación y crítica... es la fuente de los métodos, problemas y normas de solución aceptados por cualquier comunidad científica”

En ese orden de ideas puede concluirse que el encuadre pragmático esta investigación se encuentra en el análisis e interpretación de la normativa tributaria

nacional, puntualmente en cuanto a aplicación de la misma dentro de los procedimientos de fiscalización que realizan las Administraciones Tributarias.

3.2 ENFOQUE

Por enfoque se debe entender la forma en la cual el investigador realiza los procedimientos necesarios para recolectar la información, el análisis de sus resultados y los planteamientos o conclusiones a las cuales se llega, ya sea cuantitativa o descriptivamente.

La presente investigación utiliza un enfoque cualitativo, por cuanto lo que se pretende es la observación y el análisis de datos sin necesidad de realizar una medición numérica, se pretende conocer la realidad de una determinada situación bajo el análisis de reglas lógicas, recolectando datos por medio de entrevistas, visitas, evaluaciones, etc. Sobre el particular Eva Luz & Elia, (2008) se han pronunciado indicando que el enfoque cualitativo:

“Se basa en la observación de los actores de una situación y la descripción como recolección de datos sin medición numérica, pues tiene la finalidad de conocer la realidad, para realizar un análisis bajo ciertas reglas lógicas, partiendo de un patrón cultural, es decir, hay una sola manera de entender los hechos. Se suele recoger datos por medio de entrevistas abiertas, discusiones de grupos, interacción con las comunidades en ambientes naturales; también introspección, evaluación de experiencias personales inspección de historias de vida, análisis de discursos etc.

En esta investigación se procura el análisis tanto de la normativa tributaria nacional en su aplicación al procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria, como de los sujetos que forman parte de esa relación jurídica, tomando en cuenta como técnica la doctrina, jurisprudencia y normativa a efecto de determinar cuál es su verdadero desarrollo y los efectos que este causa en los diferentes sujetos involucrados.

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El diseño de investigación se puede ver desde dos puntos de vista: el experimental y el no experimental; en ese sentido el primero es aplicable a las investigaciones con enfoque cuantitativo, debido a que se trabaja con dos variables, la primera es la variable independiente (que es el centro del experimento) la cual puede ser manipulada por el investigador y la variable dependiente (que es el resultado final de la investigación) la cual no se manipula, sino mide cuál ha sido el efecto que ha producido en esta la manipulación de la variable independiente. Respecto a este particular Pazos Jiménez & Gutiérrez M., 2011) han manifestado:

“El diseño de investigación constituye un plan o estrategia que sirve para confirmar un resultado y se suele trabajar con dos puntos de tipos:

experimental y el no experimental. Ninguno de los dos es mejor que otro, sino que se selecciona dependiendo del enfoque, que se siga, pues el experimental no es aplicable a la investigación con carácter cualitativo... Se trabaja con variable bajo las siguientes condiciones, la variable independiente debe de cumplir con dos requisitos: ser manipulada y poder variarse. La variable dependiente no se manipula, sino que se mide, para determinar el efecto que pudo haber tenido la variable independiente sobre esta”.

En cuanto al diseño no experimental radica en la observación de un fenómeno o una determinada situación en su desarrollo normal sin la intervención o manipulación del investigador, a efecto de analizar dicho comportamiento con posterioridad, sobre este punto indican los mismos autores:

“La investigación no experimental consiste en la observación de un fenómeno o situación en su contexto natural, sin que intervenga la manipulación de variables, sino que es empírica, para analizarlo después”

Dicho lo anterior, por la naturaleza misma de la investigación y por el enfoque dado a esta, se puede afirmar que tiene un diseño no experimental, lo cual es propio de las investigaciones con enfoque cualitativo, lo anterior por cuanto el fin principal de este trabajo es analizar la figura del Solve et repete dentro del procedimiento de fiscalización de la Administración tributaria basados en la

experiencia y el desarrollo de hechos dentro del mismo, analizando sus efectos tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

3.4 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN

En cuanto a los sujetos de información, dentro de la presente investigación se tiene a los funcionarios de los departamentos de fiscalización de las administraciones tributarias de San José, Alajuela y Heredia. Por su parte en cuanto a la fuente de información se posee, por un lado la doctrina y normativa y por otro lado, la jurisprudencia, Administrativa y Judicial.

3.4.2 Fuentes de información

Las fuentes de investigación del presente trabajo serán escritas, incluyendo: leyes, reglamentos, circulares internas de la Administración Tributaria, libros de texto, revistas judiciales, trabajos de investigación, expedientes administrativos, sentencias y cualquier otro, las entrevistas realizadas a los funcionarios de los departamentos de fiscalización de las administraciones Tributarias de San José y Heredia y cualquier otra fuente la cual genere información importante, de valor para esta investigación.

3.4.3 Fuentes Primarias

Tomando en cuenta que las fuentes primarias se caracterizan por brindar una información nueva u original, además de no encontrarse en ellas la información sistematizada, se puede decir que como fuente primaria en esta investigación están las entrevistas realizadas a los funcionarios del departamento de subgerencia de fiscalización de las Administraciones Tributarias antes mencionadas, mismas que fueron realizadas a la Licenciada Mónica Taylor Hernández, resolutora de la subgerencia de la Administración Tributaria de Heredia y a Licenciado Jorge Duarte Sibaja, auditor en la Administración Tributaria de San José Oeste, las dos dentro del segundo semestre del año 2016.

3.4.4 Fuentes Secundarias

En sentido contrario a las anteriores, las fuentes de información secundarias son caracterizadas por contener un contenido informativo ya conocido el cual se encuentra organizado de manera sistematizada, su principal función es la de informar sobre el tema de interés desde diferentes contextos o conducir al investigador a la fuente primaria de la información. En el caso presente, se utilizan como fuentes secundarias: trabajos de investigación, libros de texto doctrinales, normativa, jurisprudencia, enlaces de internet, revistas y todo tipo de documento que facilite información que conduzca de mejor forma a la fuente primaria de información. En cuanto a la jurisprudencia como fuente secundaria es necesario aclarar que la misma se basa en pronunciamientos anteriores a la supuesta

introducción del Solve et repete al ordenamiento jurídico nacional, lo anterior con excepción del Voto de la sala constitucional N° 2016-12496 el cual fue dictado después del supuesto renacimiento de la figura en estudio, es decir, este último se dio como consecuencia de la reforma del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios, por ello a todas luces es un pronunciamiento post-reintroducción de dicha figura al procedimiento de determinación seguido por las Administraciones Tributarias.

3.5 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN

Dependiendo del enfoque que se le haya dado a una determinada investigación, así serán las técnicas aplicables para la recolección de información, en ese sentido se puede decir que las técnicas propias de las investigaciones cualitativas son la observación y la entrevista, respecto a este punto Barrantes Echavarría, (2012) manifiesta:

“La investigación cualitativa no solo se puede llevar a cabo interrogando a las personas involucradas en hechos o fenómenos, sino que también observando. La observación puede ser el enfoque más apropiado en este modelo de investigación, pero también existen otras técnicas como la

entrevista en profundidad, algunos tipos de cuestionarios, las hojas de vida, las actividades en grupo, etc.”

Así las cosas, la técnica para recolectar información utilizada en esta investigación es la entrevista. Por su parte los instrumentos empleados fueron la entrevista no estructurada, aplicada a los funcionarios de las Administraciones Tributarias de San José, Alajuela y Heredia y el análisis del Voto N°2016-12496 de la Sala Constitucional.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN REALIZADO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La reforma realizada al Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual es tema central de esta investigación, realiza un cambio sustancial al procedimiento de determinación que realiza la Administración tributaria, por lo cual a efecto de efectuar el análisis de resultados respectivo se elaborará una explicación amplia de cuál es su desarrollo, señalando sus cambios más significativos, todo con el fin de tener un panorama más claro de los corolarios arrojados por esta investigación.

4.1.2 Inicio del procedimiento determinativo

Como se indicó en el capítulo II de la presente investigación, la determinación tributaria puede llevarse a cabo de distintas maneras, una de ellas es la que realiza el contribuyente al momento de cumplir con sus deberes formales como lo constituye la presentación de declaraciones juradas, es en estas que el mismo sujeto pasivo indica cuales son los hechos generadores que activó y cuál es el monto de los tributos por pagar, es decir, el mismo realiza una autoliquidación. Pues bien, en ese orden de ideas, ya sea porque la Administración tributaria sospecha que existe alguna inconsistencia en las declaraciones juradas o la información otorgada por el sujeto pasivo, o bien, por darse alguno de los presupuestos establecidos en el artículo 124 del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios, la misma dará inicio a la actuación fiscalizadora la cual está facultada a realizar por la misma ley. En esta actuación de inspección, investigación o fiscalización, la Administración tiene tres objetivos principales que conseguir, el primero de ellos es llegar a la verdad real de los hechos para determinar de la manera más precisa cómo se llevaron a cabo realmente; en segundo lugar, debe la Administración conseguir toda la información necesaria para llegar a precisar de manera clara por qué se atribuye la obligación Tributaria al contribuyente y por último, debe de evitar a toda costa que desaparezcan los elementos de prueba que sirven para constatar los hechos y situaciones por las cuales se le ha atribuido la obligación tributaria a una determinada persona. Este procedimiento está regulado a partir del Capítulo V del reglamento de procedimiento tributario y básicamente es este procedimiento de fiscalización las bases sobre la cual se procederá posteriormente a dictar el acto de liquidación de oficio ya que es aquí donde la administración tributaria deberá recabar la información necesaria que sirva de fundamento a la resolución determinativa de la obligación tributaria, que como se verá más adelante tiene efectos ejecutivos y ejecutorios.

Una vez que la administración tributaria ha ejecutado todas sus actuaciones fiscalizadoras mediante las cuales realizó un análisis completo de la situación tributaria del sujeto pasivo, se efectúa un acta de conclusión de actuaciones la cual puede llegar a tres situaciones: la primera, que el contribuyente esté al día y más bien tenga saldos a favor para lo cual el sujeto pasivo deberá de realizar las gestiones establecidas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para

la devolución de los montos a favor; la segunda opción es que el contribuyente esté completamente al día, pero sin saldos a favor y la tercera opción, de interés para la presente investigación, es que se hayan encontrado anomalías dentro del procedimiento en las cuales el sujeto pasivo haya dejado de cumplir con sus obligaciones formales o materiales por lo cual la Administración realizará una determinación del tributo dejado de pagar y hará propuesta de regularización al mismo, la cual se analizará a continuación. Esta propuesta de regularización es la única que podrá impugnar el contribuyente previo al dictado del acto final del procedimiento por lo cual resulta sumamente importante dentro del tema de estudio, analizar su contenido a continuación.

4.1.3 Propuesta de regularización

El artículo 152 del Reglamento de Procedimientos Tributarios establece que una vez que la administración tributaria haya obtenido datos y pruebas suficientes las cuales sirvan de fundamento al acto que procederá a dictar (Acto de liquidación de Oficio), se dará por concluido el procedimiento fiscalizador y se emitirá una propuesta provisional de regularización al sujeto pasivo de la obligación determinada. Esta propuesta contendrá:

- El periodo y objeto fiscal de verificación (el cual debe de coincidir con los noticiados al inicio del procedimiento).
- Los hechos pruebas y fundamentos de jurídicos en los cuales se basan para indicar que hubo una irregularidad en las declaraciones juradas de los contribuyentes cuando estos las hayan presentado.

- La cuota tributaria por el impuesto y periodo, así como los intereses que desde la fecha en que debió cancelarse el tributo hasta la fecha de la propuesta.

Esta propuesta se pondrá en conocimiento al sujeto pasivo quien tendrá un plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación de la propuesta para realizar todos los alegatos que considere pertinentes, aportando la prueba respectiva. En caso de presentarlos extemporáneos se tendrán por no hechos, pero podrá utilizarlos en una formulación de los recursos respectivos contra el acto de liquidación de oficio. El sujeto pasivo además tendrá acceso al expediente administrativo en el cual se respaldan todas las actuaciones de la Administración tributaria al igual que los resultados de la investigación y la comunicación de los mismos. Los alegatos contra la propuesta de regularización serán resueltos por los mismos funcionarios que llevaron a cabo el procedimiento, los cuales deberán realizar dos informes donde indiquen por qué son procedentes o no, los alegatos, uno de esos informes será entregado al sujeto pasivo mientras que el otro quedará dentro del expediente administrativo.

Dicho lo anterior se puede decir que es aquí donde se da el inicio del procedimiento determinativo que lleva a cabo la Administración tributaria, de modo tal que se notifica de los resultados de la actuación fiscalizadora, así como la comunicación de la propuesta provisional y la puesta en posesión del expediente administrativo al contribuyente, el cual con base en los resultados comunicados así como la documentación que consta en el expediente administrativo, deberá plantear su defensa, para lo cual tiene diez días hábiles contados a partir de la

notificación antes mencionada, podría decirse entonces que es aquí donde se garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente ya que resulta precisamente en este momento en el cual él puede ejercer su defensa y presentar los alegatos contra los resultados del procedimiento de fiscalización y la propuesta provisional de regularización realizada, de ahí que esta sea una etapa esencial dentro del procedimiento de determinación, la cual como se verá más adelante será el talón de Aquiles dentro de este procedimiento y una de las razones por las cuales sea declarado inconstitucional.

4.1.4 Audiencia final

Según lo establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 155 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, una vez que se notificó la propuesta de regularización provisional, se otorgaron los diez días para los alegatos de conclusiones y los mismos ya fueron valorados, se convocará a una audiencia final, esta debe ser comunicada al sujeto pasivo mínimo tres días antes de su realización, a esta audiencia puede acudir personalmente o por medio de su representante legal, el cual deberá tener el poder correspondiente con no más de quince días de expedido, también podrá comparecer cualquier apoderado que ostente poder suficiente y que en caso de regularizar tenga disposición sobre el monto que cubra la cuota tributaria, sus intereses y la sanción. En caso de no asistir a la audiencia se entenderá su disconformidad con la propuesta y se seguirá con el procedimiento establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La audiencia final se desarrollará de la siguiente manera:

- Primeramente se comunicarán las determinaciones realizadas por la Administración, una vez resueltos los alegatos, deberá explicársele al sujeto pasivo la diferencia entre las bases imponibles y las cuotas tributarias, respecto a las autoliquidaciones realizadas o que se debieron realizar en el supuesto de que se haya omitido hacerlo, así mismo se le explicará los aumentos o disminuciones sobre la base imponible que dan pie a la cuota tributaria.
- Seguidamente, en caso de haberse presentado, se realizará una explicación en torno a la aceptación o no de los alegatos presentados por el sujeto pasivo sobre la propuesta provisionar de regularización, explicación que deberá estar firmada por los órganos actuantes y el titular del órgano de fiscalización.
- Debe hacerse una advertencia al sujeto pasivo sobre las consecuencias jurídicas y económicas que trae consigo la aceptación de la propuesta de regularización.
- Se le debe proponer al sujeto compareciente que acepte la propuesta de regularización, informándole su derecho a manifestar su conformidad o no total o parcialmente.
- Explicación sobre la aceptación o no de los alegatos en contra de la propuesta de resolución sancionadora, entregando el documento donde se hayan valorado los alegatos, debidamente firmados por los funcionarios actuantes y el titular del órgano fiscalizador.

- Se le debe de comunicar acerca de las eventuales disminuciones sobre las sanciones y el pago de las autoliquidaciones y multas si en caso de que aceptara la propuesta de regularización.
- Se le debe de dar la palabra al compareciente para que este desarrolle todas las manifestaciones que considere necesarias en cuanto a todos los temas que se tocaron en la audiencia.

Una vez que concluyen la audiencia, los funcionarios deberán efectuar un acta en la cual constan todos los aspectos desarrollados, esta será firmada por los comparecientes y los funcionarios y se entregará una a los mismos, los cuales quedaran notificados en el acto.

Esta etapa, al igual que la anterior, fue diseñada con el propósito de respetar el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, específicamente se creó a efecto de garantizar el derecho del sujeto pasivo a ser oído en una audiencia, previo al dictado del acto determinativo que pondrá fin al procedimiento, derecho consagrado específicamente en el artículo 171 inciso 12) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, la misma cumple con el derecho a ser oído del contribuyente, mas no tiene efecto alguno en lo que se vaya a determinar en la resolución final, por cuanto es en esa misma audiencia que se le comunican al sujeto pasivo las razones por las cuales se admitieron o rechazaron los alegatos planteados contra la propuesta provisional de regularización, por lo cual en caso de haberlos rechazado se le comunicara la propuesta de regularización definitiva, de la cual tendrá 5 días para manifestar su conformidad o disconformidad con la misma, en caso de darse este último

supuesto se procederá al dictado del acto de liquidación de oficio el cual pone fin al procedimiento.

Dicho lo anterior estas tres etapas, comunicación de los resultados de la fiscalización e inicio del procedimiento determinativo, la presentación de los alegatos contra la propuesta provisional de regularización y la ejecución de la audicioncita final, son de suma importancia ya que es por medio de estas que la administración tributaria procura garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, aspectos que tienen relación directa con el objetivo general de esta investigación, sin embargo, existe una etapa más, la cual se verá más adelante y es la impugnación de la resolución determinativa como acto final del procedimiento (acto de liquidación de oficio), también es una medida por cuyo medio, la Administración Tributaria garantiza el debido proceso y derecho de defensa del contribuyente.

4.1.5 Conclusión del procedimiento de determinación

Una vez que se efectuó la audiencia final a la cual hace referencia el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el artículo 155 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, es que se puede llegar a la conclusión del procedimiento de determinación y puede tener dos resultados; el primero de ellos que el sujeto pasivo muestre su conformidad con la propuesta provisional realizada por la administración tributaria con lo cual regularizará su situación y

realizada el ingreso respectivo dentro de los siguientes 30 días hábiles. En el segundo supuesto puede darse el caso en el cual el sujeto pasivo muestre disconformidad con la propuesta antes mencionada, en caso de ser así la Administración Tributaria dictará dentro de los 10 días siguientes a la manifestación de disconformidad el acto de liquidación de oficio. A continuación un análisis más detallado de los dos cuadros fácticos.

4.1.6 Conformidad con la propuesta de regularización

Según lo estipulado por el artículo 157 del Reglamento de Procedimiento Tributario, el sujeto pasivo puede aceptar total o parcialmente la propuesta de regularización, indica el artículo 159 del Reglamento de Procedimiento Tributario que en todo caso sea total o parcial, dicha aceptación tendrá los siguientes efectos:

- El sujeto pasivo en el momento de manifestar su conformidad con la propuesta, reconoce la deuda determinada por los órganos de fiscalización por lo cual se considera dictado y notificado el acto de liquidación de oficio, en el mismo momento de la aceptación de la propuesta.
- El sujeto pasivo debe de realizar el importe regularizado a la administración tributaria en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a partir de su manifestación de conformidad con la regularización.
- Una vez aceptada la propuesta la Administración Tributaria no podrá revisar de nuevo los mismos tributos y periodos que han sido fiscalizados.

- En caso de haberse establecido alguna sanción procederán las reducciones establecidas en los incisos b) y c) del Artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Si se da la manifestación de conformidad por parte del sujeto pasivo respecto a la propuesta de regularización, no procederán recurso alguno contra el acto de liquidación de oficio, salvo que haya un error manifiesto, para lo cual el sujeto pasivo solicitará ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación de oficio la revisión del mismo, en un plazo de diez días hábiles contados a partir de la manifestación de conformidad. La revisión del acto no suspende sus efectos.

4.1.7 Disconformidad del Sujeto Pasivo y Dictado del Acto de Liquidación de Oficio

Según indica el artículo 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario, el sujeto pasivo puede manifestar su disconformidad con la propuesta de regularización que realice la Administración Tributaria, indica la norma citada que se debe entender por disconformidad, la manifestación voluntaria del sujeto pasivo de desacuerdo con la propuesta de regularización que han formulado los órganos actuantes. Esta manifestación de disconformidad puede ser total o parcial, expresa o tácita. Siguiendo lo indicado por el artículo 162 será expresa cuando el sujeto fiscalizado así lo haga ver dentro de la audiencia final, o bien, dentro de los cinco días posteriores y será tácita, cuando el sujeto fiscalizado no comparezca a la

audiencia final en la fecha fijada o no comparezca dentro de los cinco días posteriores a su celebración a manifestar su conformidad con la propuesta de regularización.

Una vez que el sujeto pasivo haya manifestado expresa o tácitamente su disconformidad con la propuesta de regularización, la Administración tributaria procederá a dictar el acto de liquidación de oficio, el cual contendrá detalladamente los hechos, pruebas y fundamentos de derecho que motivan las diferencias determinadas en la base imponible con lo previamente declarado, o bien, el monto por pagar por el tributo el cual se omitió declarar, este acto deberá ser realizado por el órgano de la Administración Tributaria dentro de los siguientes 10 días hábiles a la manifestación de disconformidad por parte del sujeto pasivo.

Este acto de liquidación de oficio, el acto final del procedimiento de determinación antes descrito y contra el mismo, cabrán los recursos de revocatoria y apelación a los cuales hace referencia el artículo 168 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, el cual remite a los ordinales 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el ordinal.

Tal y como lo establece el párrafo cuarto del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios, una vez dictado el acto de liquidación de oficio, el contribuyente tiene 30 días hábiles contados a partir de la notificación de dicho acto, para realizar el ingreso respectivo, salvo que el contribuyente aporte garantía suficiente con la cual asegure el pago de la determinación, garantía que se encuentra regulada reglamentariamente de manera específica en el ordinal 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios. En caso de que el sujeto pasivo

hubiera interpuesto los recursos que quepan contra el acto de liquidación de oficio y los mismos una vez resueltos, fueran beneficiosos para aquel, la Administración Tributaria deberá reembolsar las garantías dadas más los intereses correspondientes.

4.1.8 En cuanto a los medios de impugnación contra el acto de liquidación de oficio

El artículo 145 del código de Normas y Procedimientos tributarios regula lo pertinente en cuanto al recurso de revocatoria que cabe contra el acto de liquidación de oficio al cual hace referencia el artículo 144 del mismo cuerpo normativo. Este remedio procedimental deberá de interponerse ante el órgano de la Administración Tributaria que dictó la resolución determinativa, lo anterior dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes a la notificación del Acto de liquidación de oficio. Este recurso de deberá interponer antes del recurso de Apelación correspondiente, en caso de haberse interpuesto los dos, se resolverá el que se haya presentado primero y se declarará inadmisibile el segundo, lo anterior sin perjuicio del derecho que le asiste al contribuyente de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en caso de presentar alguna disconformidad con lo resuelto en el recurso de revocatoria.

Por último este recurso debe ser resuelto dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación del mismo.

En lo que respecta al recurso de apelación, está regulado en el artículo 146 del Código, debe ser interpuesto ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en las condiciones establecidas en el artículo 156 del mismo cuerpo normativo, en este caso, el recurso deberá plantearse en la Administración Tributaria que dictó el acto, la cual emplazará a las partes para que dentro del plazo de treinta días se apersone ante el Tribunal Fiscal Administrativo a efecto de que presenten sus alegatos y pruebas de descargo contra la resolución impugnada. En los mismos términos del artículo 145, el recurso de apelación debe ser resuelto treinta días hábiles después de haberse presentado.

Por último, en caso de que la administración tributaria denegara la Apelación, el contribuyente podrá recurrir directamente ante el Tribunal Fiscal Administrativo y realizar la apelación de hecho ante este último, todo lo anterior en concordancia con el ordinal 157 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

4.1.9 Sobre las Garantías relativas a la suspensión del Acto de Liquidación de Oficio, artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios

Como se indica anteriormente una vez notificado el acto de liquidación de oficio, el contribuyente cuenta con treinta días hábiles a partir de dicha comunicación para realizar el ingreso respectivo, sea el mismo el pago de la determinación tributaria, el artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que

dicho ingreso debe realizarse excepto si se rindió garantía suficiente que asegure el pago de la obligación, lo cual tiene como consecuencia la suspensión de los efectos del acto administrativo, hasta tanto se resuelvan los recursos respectivos planteados contra este, o bien, el proceso judicial correspondiente, en caso de que el contribuyente haya optado por acudir a la vía de lo contencioso administrativo.

En este orden de ideas el Reglamento de Procedimientos Tributarios, en su artículo 182 regula lo relativo a las garantías que pueden ser otorgadas por el obligado a efecto de suspender los efectos del Acto de liquidación de oficio, dicha norma establece lo siguiente:

Artículo 182.-

Garantías de pago.

1) En los casos en que el interesado ofrezca a la Administración Tributaria rendir garantía conforme al artículo 144 del Código o esta sea requisito para la formalización de un fraccionamiento de pago, la misma podrá ser, en orden de prelación:

a) Garantía a primera demanda o compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria.

b) Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera.

c) Fideicomiso de garantía sobre bienes muebles o inmuebles, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

d) Fideicomiso de garantía sobre títulos valores inscritos en una bolsa de valores autorizada o emitidos por el Banco Central de Costa Rica o el Gobierno de Costa Rica, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

e) Prenda de títulos valores, debidamente inscrita ante la entidad de custodia respectiva.

f) Sobre otros bienes o derechos cuando, a juicio de la Administración Tributaria tengan posibilidad de fácil ejecución, sin acudir a la vía judicial, siempre que el interesado no pueda rendir ninguna de las garantías anteriormente descritas.

2) Las entidades aseguradoras o financieras a que se refiere el presente artículo, deberán ser supervisadas por la Superintendencia General de Seguros o por la Superintendencia General de Entidades Financieras, respectivamente.

3) Todos los costos y gastos asociados a la constitución y vigencia de la garantía correrán por cuenta del obligado tributario.

4) En los contratos de fideicomiso de garantía deben establecerse que ocurrida la causa de ejecución de la garantía, el fiduciario procederá a la venta o remate de los bienes dados en garantía y al pago de las obligaciones tributarias garantizadas,

más sus respectivos intereses, debiendo entregar cualquier remanente al obligado tributario.

5) No se admitirá como garantía un crédito tributario, actual o futuro, a favor del interesado.

Posteriormente el numeral fue reformado por medio del artículo 13 del decreto ejecutivo N° 39673 del 28 de enero de 2016, quedando su redacción de la siguiente manera:

“Artículo 182.- Garantías de pago.

1. En los casos en que el interesado ofrezca a la Administración Tributaria rendir garantía conforme al artículo 144 del Código o esta sea requisito para la formalización de un fraccionamiento de pago, la misma podrá ser, en orden de prelación:

a) Garantía a primera demanda o compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria.

b) Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera.

2. Las entidades aseguradoras o financieras a que se refiere el presente artículo, deberán ser las supervisadas por la Superintendencia General de

Entidades Financieras (SUGEF) o la Superintendencia General de Seguros (SUGESE), respectivamente.

3) Todos los costos y gastos asociados a la constitución y vigencia de la garantía correrán por cuenta del obligado tributario.

No se admitirá como garantía un crédito tributario, actual o futuro, a favor del interesado, ni sobre semovientes, inventarios, cosechas, obras de arte, joyas, productos perecederos, ni sobre bienes o productos que no existan al momento de la constitución de la respectiva garantía”

De esta manera, la Administración tributaria da una lista taxativa en la cual se establecen los tipos de garantías por las cuales puede optar el contribuyente, el cual deberá o podrá escoger la que mejor se adapte a su situación o conveniencia. Inicialmente la lista que brinda el artículo 182 es más amplia, dentro de ella el contribuyente puede optar por compromisos incondicionales de pago de entidades aseguradoras o financieras, por garantías de fideicomisos sobre bienes muebles e inmuebles, o bien, prendas sobre títulos valores que se encuentren debidamente inscritos ante la entidad de custodia respectiva. Por último, sobre otros bienes o derechos que a criterio de la administración sean de fácil ejecución sin necesidad de acudir a la vía judicial, cuando el contribuyente no pudiera acceder a los anteriores. Tal disposición se encuentra en el inciso f) del artículo

aquí analizado, este podría decirse deja abierta una mayor posibilidad para el sujeto pasivo en caso de tener algún obstáculo por optar por alguna otra garantía.

Las garantías antes mencionadas se ven reducidas con la reforma al artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, la cual fue plasmada en el artículo 13 del decreto ejecutivo N° 39673 del 28 de enero de 2016, en este caso las garantías por las cuales puede inclinarse el contribuyente quedan reducidas a dos: el compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria y el Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera, incluso queda prohibido para la Administración Tributaria aceptar como garantía semovientes, inventarios, cosechas, obras de arte, joyas, productos perecederos, ni sobre bienes o productos que no existan al momento de la constitución de la respectiva garantía, dejando aún más claro la lista dada por el artículo es números clausus donde solo lo indicado en esta podrá servir de caución para suspender los efectos del acto Administrativo.

Algo sumamente importante por destacar es que la interposición de los recursos no tienen un efecto suspensivo, por lo cual la administración tributaria podría ejecutar el pago de lo adeudado aun y cuando el sujeto pasivo haya impugnado el acto de liquidación de oficio, en todo caso de salir vencedor el contribuyente, le serán reintegrados los montos pagados o las garantías otorgadas más sus intereses correspondientes, todo de conformidad con el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El procedimiento antes descrito es tomado del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y reglamento de procedimientos tributarios respectivo,

el cual en su aplicación práctica se cumplía a cabalidad, prueba de esto son las entrevistas de campo realizadas a los funcionarios de la administración tributaria tanto de Heredia como de San José oeste, a lo que contestaron de la siguiente manera, una vez que se les consultó sobre el procedimiento de determinación llevado a cabo por la administración tributaria posterior a la reforma efectuada al artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por su parte la Licenciada Mónica Taylor Hernández, resolutora de la subgerencia de la Administración Tributaria de Heredia al realizarse la siguiente pregunta, indicó:

1. Podría explicarme a grandes rasgos, ¿cuál es el procedimiento de determinación que siguen en su departamento?

R/ A grandes rasgos desde San José nos seleccionan los casos y cada una de las administraciones toma los casos asignados, inician el procedimiento mediante la notificación de inicio, una vez desarrollada la auditoría comunica la propuesta provisional de regularización, en ese momento ya la Administración tributaria sabe que ajuste se le hará al contribuyente y se le da 10 días para que presente alegatos contra esas propuestas provisionales. Una vez presentados, se resuelven y presenta la propuesta definitiva de regularización, ahí se le indica al contribuyente que tiene dos opciones, manifestar su conformidad o disconformidad respecto a la propuesta de regularización planteada, en el primer caso se entenderá que acepta la propuesta y va a regularizar su situación y, por ende, deberá realizar el pago respectivo.

En caso de disconformidad se certifica el adeudo y se remite el mismo al Departamento de Recaudación, pero ahí todavía no está firme el acto, sino que se

hizo una determinación y se le indicaba al contribuyente que rindiera garantía a efecto de garantizar la determinación que hizo la administración, en la acción se alegó que precisamente ese pedido de garantía no era válido y era violatorio a los principios de razonabilidad y confiscatoriedad ya que no se podían exigir en una etapa donde no estaba firme el adeudo.

Por otra parte el Licenciado Jorge Duarte Sibaja, auditor en la Administración Tributaria de San José Oeste contestó de la siguiente manera a la hora en que se le consultó sobre el mismo particular:

1. ¿Cuál fue el desarrollo que se le dio al procedimiento de fiscalización y determinación con la reforma al artículo 144 del CNPT?

Indica que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de inicio a partir de ahí tienen 5 días para que el contribuyente aporte los documentos requeridos, o bien, ir a la empresa a realizar la auditoría correspondiente, a partir de ahí elaboran una determinación del tributo y hacen una propuesta provisional, la cual tienen 10 días el contribuyente para aportar los alegatos contra esa propuesta de regularización, una vez resueltos dichos alegatos se llama al contribuyente a una audiencia final en la cual se le da el informe de los alegatos y se le da la propuesta definitiva de regularización. Después de dicha audiencia tiene 5 días el contribuyente para regularizar o externar su disconformidad, si externa su disconformidad tiene 30 días para apelar dicha determinación.

Así las cosas, queda confirmado, tomando en cuenta la normativa analizada y las entrevistas realizadas, que el procedimiento establecido posterior a la reforma del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios, tanto legal como reglamentariamente se cumplió a cabalidad, tal y como se verá más adelante la figura del Solve et repete no estuvo inmersa en el mismo.

4.1.10 Procedimiento de determinación antes de la reforma planteada por Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria al artículo 144 del Código de Normas Procedimientos Tributarios (Vista Inicial)

Como se ha venido indicando a lo largo de todo el trabajo, la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria realiza una reforma al procedimiento de determinación que lleva a cabo la Administración Tributaria, al reformar el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, previo a su reforma dicha norma establecía:

“Artículo 144.-Vista inicial

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo,

mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda. En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento, trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen.

El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 de este Código. En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición del sujeto pasivo. La tasa de interés que deberá reconocer la Administración será la establecida en el artículo 57 de este Código”.

De esta manera una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras deberá realizarse la propuesta de regularización correspondiente a la cual hace referencia el citado artículo bajo el procedimiento que se establece reglamentariamente, este último es el que regulaba el artículo 72 del decreto ejecutivo N°29264-H el cual se llamó Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, mismo que divide dicho procedimiento en las siguientes etapas:

4.1.11 Conclusión de actuaciones fiscalizadoras y traslado de cargos

Una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras a las cuales se ha hecho referencia en el análisis del procedimiento anterior, de considerar que se obtuvieron los datos y pruebas necesarias para fundamentar el acto de determinación, los funcionarios de fiscalización darán por terminado dicho procedimiento, debiendo en todos los casos extender un acta de conclusión de actuaciones en la cual se detallará el resultado de las mismas y de la cual se deberá dar una copia al sujeto pasivo. En el supuesto de que se hayan encontrado irregularidades sobre los rubros, bases o cuotas tributarias a favor de la Hacienda Pública el funcionario fiscalizador deberá informar al contribuyente de dicha situación y le pondrá en conocimiento cuales son los intereses adeudados a la fecha, así como las respectivas sanciones que considere ha cometido el mismo, lo anterior a efecto de que este último tome en cuenta lo establecido en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecto de las disminuciones en las sanciones que ahí se regulan.

Una vez hecho lo anterior el mismo funcionario fiscalizador, en atención a lo estipulado en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberá realizar la propuesta de regularización correspondiente, dejando constancia de la conformidad o disconformidad de parte del sujeto pasivo con aquella. Así las cosas, a estas alturas se encuentran aún en los actos preparativos que posteriormente darán pie al procedimiento de determinación.

4.1.12 Traslado de Cargos

Una vez que el sujeto pasivo ha manifestado su disconformidad con la propuesta de regularización planteada por la administración tributaria, esta última notificará al primero el traslado de cargos correspondiente al cual hace referencia el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, En tal caso el funcionario fiscalizador deberá dejar en el acta de conclusiones de actuaciones la disconformidad del sujeto pasivo, el cual a su vez deberá realizar un informe en el cual justifique el importe determinado por el mismo, Este informe se debe comunicar al sujeto pasivo con la mención de que cuenta con el plazo de treinta días hábiles para que manifieste lo que considere oportuno ante la administración tributaria, o bien, ante el tribunal fiscal administrativo, si se toma en cuenta que contra ese traslado de cargos se pueden interponer los recursos de revocatoria y apelación consagrados en los ordinales 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Es aquí en esta etapa, después de haber realizado el traslado de cargos, de haberle otorgado el plazo correspondiente al sujeto pasivo para que manifestará lo que considerara oportuno y ofreciera prueba al respecto y resueltos los recursos correspondientes, que la administración tributaria podría ejecutar el cobro de la determinación realizada, lo anterior porque la interposición de los recursos en este estadio procedimental **tienen efectos suspensivos** por lo cual no es posible ejecutar el cobro del adeudo hasta que se haya resuelto lo que corresponda por

los órganos competentes y es aquí, donde puede decirse que el procedimiento de determinación se da por concluido una vez firme la resolución.

4.2 CAMBIOS SUSTANCIALES EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Analizados los procedimientos anteriores se puede ver que la reforma al artículo 144 del CNPT es sustancial, prácticamente lo modificó de forma radical, de manera tal que se señalarán los puntos más importantes que al parecer del investigador fueron claves para declarar la inconstitucionalidad del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios, voto de la sala constitucional al cual se hará mención más adelante.

En primer lugar se suprime del procedimiento de determinación, el traslado de cargos, el cual es sustituido a su vez por una audiencia llamada “audiencia final”. Dentro del procedimiento original, el funcionario fiscalizador una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras relazaba el acta de conclusión y a su vez planteaba al sujeto pasivo una propuesta de regularización, la cual podía aceptar o rechazar, en caso de darse el segundo supuesto, el funcionario actuante debía dejar constancia de tal situación y posteriormente realizar el llamado traslado de cargos, donde se le indica al contribuyente cuales son las irregularidades encontradas y cuál es el monto a pagar por los tributos dejados de declarar. Contra este traslado de cargos el sujeto pasivo tiene la posibilidad de dentro de los siguientes 30 días hábiles interponer recurso de revocatoria ante el órgano que constituyó el traslado

de cargos o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de estos días podía indicar sus alegatos y brindar la prueba de descargo que considerara necesaria para combatir el acto administrativo de determinación.

Así las cosas, no es hasta que los órganos correspondientes resuelven los recursos planteados que se podría decir que la determinación tributaria quedó en firme (en caso de resolverse sin lugar los mismos) y es hasta ese momento que la Administración Tributaria tenía la posibilidad de certificar la deuda y ejecutarla por los medios legales correspondientes.

En contraposición con lo anterior, una vez planteada la reforma al artículo 144 del CNPT, una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras por parte de los funcionarios actuantes, es que estos últimos levantan un acta de conclusión de las actuaciones y en caso de haber irregularidades, se realiza la propuesta provisional de regularización correspondiente, en la cual se le indican cuales son las irregularidades halladas, cuales son los tributos dejados de declarar y cuál es el monto a pagar por los mismos, tanto el acta de conclusión como la propuesta provisional se deberán notificar al sujeto pasivo, el cual cuenta con un plazo de diez días para realizar alegatos y ofrecer prueba de descargo contra la misma, además se pondrá a disposición del sujeto pasivo el expediente administrativo. Estos alegatos son conocidos por los mismos funcionarios actuantes, los cuales una vez resueltos se procederá a la siguiente etapa del proceso, la cual es señalar fecha y hora para realizar la llamada “audiencia Final” y es en esta en la cual se le indicará y explicará al sujeto pasivo el porqué se aceptan, o bien, se rechazan los alegatos planteados, en caso de ser rechazados, en esa misma audiencia se le

hará la comunicación de los tributos determinados. Asimismo el funcionario actuante deberá realizar la propuesta definitiva de regularización de la cual habla el art 144 del CNPT la cual se comunicará al sujeto pasivo, quien cuenta con el plazo de cinco días para manifestar su conformidad o disconformidad con la misma.

Dicho lo anterior se podría señalar que a continuación se da una de las diferencias más importantes con el procedimiento anterior, por cuanto una vez manifestada la disconformidad del sujeto pasivo, la Administración Tributaria deberá dentro de los 10 días hábiles siguientes dictar el acto de liquidación de oficio, el cual es el acto final del procedimiento, en este se establecerá cuáles son los tributos dejados de pagar, el monto que deberá cancelar por los mismos y en caso de ser procedente la resolución sancionatoria por haberse incurrido en alguna de las infracciones del artículo 81 del CNPT. A partir de la notificación de este acto el sujeto pasivo cuenta con 30 días hábiles para realizar el pago respectivo, lo anterior sin importar si se interpusieron o no los recursos que cupieran contra el acto de liquidación de oficio, es decir, el pago de la deuda tributaria se vuelve obligatorio aun y cuando los recursos contra el acto que dio pie al nacimiento de esa obligación no estén resueltos, tan es así que una vez transcurridos los 30 días para realizar el ingreso respectivo, sin que el sujeto pasivo haya cancelado la deuda, la administración tributaria podría certificar la misma y enviarla al departamento correspondiente para su ejecución. Así las cosas, la única manera de suspender los efectos del acto de liquidación de oficio es rindiendo una de las garantías establecidas de

forma reglamentaria en el decreto ejecutivo N° 38277-H, específicamente en su ordinal 182.

Con base en lo anterior, se podría expresar que las diferencias más marcadas dentro de los procedimientos antes analizados son las siguientes:

- El plazo para interponer los alegatos correspondientes y prueba de descargo, en el caso del procedimiento anterior era de 30 días hábiles, en el caso del procedimiento planteado por la reforma es de 5 días.
- La supresión del traslado de cargos del procedimiento anterior, por la imposición de una audiencia final dentro del procedimiento planteado por la reforma.
- La ejecutoriedad y ejecutividad del acto de liquidación de oficio en el procedimiento planteado por la reforma, por lo cual los recursos planteados contra dicho acto no tienen un efecto suspensivo, ello no contempla el procedimiento anterior, por cuanto una vez planteados los recursos contra el traslado de cargos, la determinación del tributo ahí realizada no es ejecutable hasta que se hayan resuelto los mismos. O sea, los recursos tienen un efecto suspensivo.

Este último factor es el que lleva a algunos juristas costarricenses como Alex Fernando Ortega Rojas, Adrián Torrealba Navas, entre otros, a plantear la posición de que la reforma al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha venido a instaurar el Solve et repete al Ordenamiento Jurídico Costarricense, por lo cual se analizará este punto a continuación.

4.3 EL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE

El artículo 144 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios una vez reformado por la Ley para el fortalecimiento de la Gestión Tributaria establecía:

"Artículo 144.- Emisión del acto administrativo de liquidación de oficio

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones administrativas que se entiendan necesarias, de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente.

Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda. Dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad, cuando no comparezca dentro del plazo fijado.

Si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, llenará un modelo oficial para hacer el ingreso respectivo dentro

de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 de este Código. No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos.

En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías.

La regularización sobre algunos de los aspectos señalados en el acto de liquidación no le hace renunciar a su derecho a seguirse oponiendo por el resto no regularizado.”

Pues bien, como se apuntó líneas atrás, la reforma planteada a la norma supra citada, modifica sustancialmente el procedimiento de determinación de oficio

realizado por la Administración Tributaria, uno de los cambios más significativos es la obligatoriedad del pago de la deuda una vez determinada la obligación tributaria, de modo tal que una vez notificada dicha determinación, el ingreso respectivo debe realizarse dentro de los siguientes 30 días, siendo la única manera de suspender los efectos del acto de liquidación de oficio, la rendición de una caución suficiente que garantice el pago del tributo, los intereses generados, más los intereses de un año por adelantado y la sanción correspondiente, en caso de que se haya impuesto la misma por los incumplimientos en los deberes formales del contribuyente.

Así las cosas, para muchos la disposición del párrafo cuarto del ordinal aquí analizado viene a introducir nuevamente la regla del Solve et Repete al ordenamiento jurídico costarricense, sin embargo, habría que realizar un análisis detallado de dicho párrafo para determinar si efectivamente el Solve et Repete se incorporó al procedimiento de determinación, o bien, es una mala interpretación, se transcribe nuevamente lo dispuesto por párrafo en cuestión:

En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria

reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías”.

Antes de entrar a discutir la existencia del solve et repete en las disposiciones antes transcritas, se debe recordar, tal y como se indicó en el capítulo II de este trabajo, que dicha figura debe verse como un presupuesto procesal por medio del cual se le impone un obstáculo económico al contribuyente quien deberá realizar el ingreso de la deuda tributaria, lo anterior a efecto de poder interponer los recursos correspondientes contra el acto de determinación de la Administración tributaria, de modo que es un requisito indispensable a la hora de plantear los recursos correspondientes demostrar que el ingreso respectivo del tributo determinado se hizo, todo con el fin de discutir la legalidad del acto determinativo.

Dicho lo anterior se desprende del párrafo mencionado que en ningún caso la Administración tributaria exige el pago del tributo determinado o la rendición de alguna garantía, como requisito indispensable para interponer los recursos que quepan contra el acto de liquidación de oficio, tan es así, que los artículos 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los cuales regulan lo referente al recurso de revocatoria y apelación respectivamente, indican que los recursos podrán ser planteados dentro de los 30 días siguientes a la notificación del Acto de liquidación de oficio sin establecer en ningún momento como requisito el pago de la obligación tributaria, ni la rendición de garantía de la misma. Prueba

de lo anterior son las entrevistas realizadas a los funcionarios de la Administración Tributaria, en primer término a la Licenciada Mónica Taylor Hernández, resolutora de la subgerencia del Administración Tributaria de Heredia, a la cual respondió así, cuando se le planteó la siguiente pregunta:

“¿El hecho de no rendir la garantía limitaba el derecho del contribuyente a apelar? (Haciendo referencia a la garantía indicada en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)

NO, lo que hacíamos era que basados en el artículo 192 una vez determinado el ajuste si el contribuyente rendía garantía una vez firme el acto administrativo, si el tribunal fiscal administrativo lo confirmaba, se le daba un plazo de 15 días al contribuyente para que el mismo indicara si se ejecutaba la garantía o bien el pagaba y se retiraba la misma.”

Con lo cual queda confirmado lo que se ha dicho durante este análisis, la rendición de garantía o bien pago del tributo determinado, no es requisito indispensable para interponer los recursos correspondientes. De la misma forma contestó el Licenciado Jorge Duarte Sibaja, auditor en la Administración Tributaria de San José Oeste cuando se le planteó la siguiente pregunta:

“¿Dentro del procedimiento de determinación que nos ocupa, se requería el pago del tributo determinado o la rendición de una caución a efecto de proceder a la presentación de los recursos correspondientes? (contra el acto de liquidación de oficio)

No nunca fue necesario el pago del tributo o la rendición de una garantía para poder plantear los recursos que cabían contra la resolución de determinación, al principio hubo contribuyentes que aportaron garantías, pero una vez presentada la acción de inconstitucionalidad dichas garantías fueron devueltas ya que la administración tenía miedo de pagar intereses por esos montos.”

De modo que, ni en la administración tributaria de San José Oeste, ni en la Administración Tributaria de Heredia, se solicitaba por parte de los funcionarios actuantes la rendición de alguna garantía, o bien, el pago del tributo determinado todo a efecto de plantear los recursos correspondientes contra el acto de liquidación de oficio. De tal manera se podría decir que la aplicación del solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense no se dio, o por lo menos dentro de su forma habitual.

Sobre el punto anterior se puede mencionar la posición de los magistrados de la Sala constitucional dentro del voto 2016-12496 los cuales resolvieron sobre la existencia o no del Solve et repete dentro del nuestro ordenamiento jurídico, caso particular ya que la opinión fue dividida entre ellos, al respecto podemos decir que por decisión casi unánime la sala indico que no se dio la existencia del Solve et repete en Costa Rica, siendo estos sus argumentos:

Para el magistrado **Luis Fernando Salazar Alvarado**, el tema de la reforma al artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que vino a hacer fue instaurar el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos al acto de liquidación de oficio, por lo cual los recursos planteados

contra dicho acto no tenían efecto suspensivo y más bien el mismo podía ser ejecutado aun y cuando no estuviere en firme la resolución determinativa, por lo cual no se vio dentro del ordenamiento jurídico nacional una incorporación del solve et repete ya que el contribuyente podía utilizar una serie de mecanismos de impugnación a efecto de impugnar la legalidad del acto dictado, como por ejemplo, los recursos administrativos de revocatoria y apelación (artículos 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), o bien, podía acudir a la vía jurisdiccional contenciosa administrativa a realizar el reclamo correspondiente, por lo cual en ningún momento el artículo 144 del Código limita de alguna manera la interposición de los medios de impugnación antes mencionados, o el acceso a la vía jurisdiccional por lo cual no existió nunca el solve et repete. Sobre este particular indicó:

“ Pero esto no puede considerarse, como lo pretende el accionante, la instauración de la figura del "solve et repete", pues, como se dijo, de modo alguno la norma condiciona el ejercicio de los medios de impugnación con los que cuenta el administrado, al pago o garantía del adeudo tributario. En realidad, se trata más bien de la disconformidad del accionante con el nuevo diseño que dio el legislador al procedimiento de determinación del adeudo tributario, en el que incluyó el principio de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo tributario, en consonancia con lo preceptuado al respecto por la Ley General de la Administración Pública, lo cual no es un problema de constitucionalidad, sino de discrepancia con los motivos del legislador para cambiar el diseño anterior por el ahora vigente y con la oportunidad y conveniencia de ese cambio(...).” (El resaltado no es del original).

De igual modo los **Magistrados Fernando Castillo Víquez y Fernando Cruz Castro** razonaron su voto en cuanto al Solve et repete, indicando que la figura nunca se dio dentro del ordenamiento jurídico costarricense por tres razones distintas, indican ellos que la primera de estas es que el planteamiento de los recursos administrativos contra el acto de liquidación de oficio nunca estuvieron sujetos o condicionados al pago del tributo como tal pues como se ha dicho reiteradamente la garantía de la cual habla el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios hace referencia a la suspensión de los efectos del acto de liquidación de oficio, no a los recursos que contra él quepan. Por otra parte y siguiendo la idea anterior, indican que la interposición de los recursos tampoco están condicionada al pago de garantía alguna, argumento que sigue exactamente la línea del anterior. Por último, indican que aparte de no condicionarse la impugnación del acto de liquidación de oficio en sede administrativa, tampoco se hace en la vía judicial, tanto así que no es necesario ni tan siquiera agotar la vía administrativa ya que el agotamiento de la misma, como bien es sabido, está reservada a la materia Municipal y de contratación administrativa, por lo cual el contribuyente tiene una serie de opciones por medio de las cuales impugnar el acto que considera le ha causado un perjuicio. Por lo anterior es imposible asegurar que la figura del solve et repete se encuentra dentro del artículo 144 del código ya que nunca se limitó o se impuso obstáculo alguno al contribuyente a efecto de que el mismo pudiera impugnar el acto de liquidación de oficio. Al respecto mencionaron:

*(...) En el mismo sentido esbozado en el antecedente parcialmente transcrito, es criterio de este Tribunal, que el derecho a disentir de las decisiones no debe tener obstáculos de tipo económico, porque estos hacen nugatorio el efectivo ejercicio del derecho de defensa. (...) **Es fácil deducir que la norma impugnada no restituye la figura del Solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense, pues no se condiciona la presentación de los recursos, en sede administrativa o judicial, al pago de los tributos determinados a través del acto administrativo de liquidación. Empero, tampoco es fácil ignorar que a partir de ese acto el sujeto pasivo está en la obligación de ingresar el pago dentro de un plazo determinado y, en caso de omisión, la Administración Tributaria debe proceder a la ejecución forzosa de la deuda tributaria, además, debe incoar un procedimiento administrativo sancionador también con base en el numeral 80 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...)** Siguiendo esta línea argumentativa, sí se admite garantía y, por consiguiente, el sujeto pasivo no está en la obligación de ingresar el monto a pagar a causa del acto administrativo de liquidación, no se está en presencia de un Solve et repete. En primer lugar, la admisibilidad de los recursos no está sujeta al pago. En segundo término, dicha admisibilidad ni siquiera ésta condiciona al otorgamiento de la garantía. En tercer lugar, al sujeto pasivo no se le impone un obstáculo insalvable para acceder a la justicia. Y, por último, tal y como se explicará*

más adelante, ni siquiera debe de agotar la vía administrativa.(...)” (El resaltado no es del original)

Por último, la magistrada **Hernández López**, en la misma línea que los magistrados anteriores razonó su voto en cuanto a este punto, indicando que el solve et repete nunca se dio dentro del ordenamiento jurídico ya que el contribuyente nunca tuvo que realizar el pago de la obligación determinada con el fin de discutir la legalidad de la misma, por lo cual no puede verse la garantía estipulada en el artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios como un presupuesto procesal para acceder a una tutela judicial efectiva, punto que parece acertado porque como se dijo, la naturaleza jurídica del solve et repete es que constituye un presupuesto procesal que limita la posibilidad de interponer los medios de impugnación correspondientes contra el acto de liquidación de oficio, presupuesto que no se encuentra dentro de la norma bajo estudio. Al respecto mencionó:

“Desde mi perspectiva, en el caso no se da un solve et repete, que implique el pago de lo cobrado como requisito procedimental para acceder a una tutela judicial en sentido amplio. A su vez, la tesis de que en la materia debería esperarse a que el acto final esté resuelto en sede judicial para que no se produzca un solve et repete indirecto, implicaría la paralización de los cobros en materia tributaria, ocasionando serias afectaciones a los intereses públicos. (...) El desequilibrio más serio, desde mi perspectiva, es que con la reforma

operada aquel acto que se constituía en el inicio del procedimiento determinativo ahora adquiere fuerza ejecutiva y ejecutoria sin haber sido revisado por un Tribunal independiente e imparcial, lo que obliga a los contribuyentes en un plazo muy corto (máximo 30 días después del ALO) a pagar o ver su patrimonio ejecutado, ingresar a la lista de morosos con consecuencias patrimoniales para los que tengan en su giro contratos con el estado y enfrentar procedimientos sancionatorios simultáneamente”

Como se puede observar, si bien es cierto los razonamientos antes indicados se efectúan de formas distintas, lo cierto del caso es que todos tienen algo en común, la indicación de que el Solve et repete constituye un requisito procedimental que limita el acceso a la justicia e impone al contribuyente una carga económica la cual debe cumplir a efecto de impugnar el acto administrativo de liquidación de oficio, no obstante, dentro de la reforma al artículo 144 del Código de normas y Procedimientos Tributarios, planteada por la Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, no existe tal requisito, es inexistente presupuesto alguno en el cual se solicite al contribuyente el pago de la determinación realizada o el rendimiento de alguna garantía que le permita acceder a discutir la legalidad del acto, tan es así lo antes dicho, que tal y como lo señala el magistrado Salazar Alvarado que el contribuyente podría optar por no agotar la vía administrativa y acudir a la jurisdicción contencioso administrativa a efecto de que sea esta última quien determine si el acto impugnado se encuentra conforme a derecho o no, por lo cual no podría decirse que se dio un Solve et repete dentro del ordenamiento Jurídico costarricense, o por lo menos no en su manera habitual.

Sobre este último punto se debe mencionar que para los magistrados **Jinesta Lobo y Hernández Gutiérrez** la figura del Solve et repete si se dio, pero de una manera diferente, por lo cual razonaron su voto en cuanto a este particular de la siguiente manera:

*“(…)La norma cuestionada establece en su párrafo 4° que en los casos de “disconformidad total o parcial” con la propuesta de regularización tributaria, se le notificará en los 10 días siguiente el acto de liquidación, de seguido se afirma en la norma lo siguiente “El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, **excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías** establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora” (el resaltado no es del original). (…) **La misma norma confirma la necesidad imperiosa del pago o de la rendición de la garantía, cuando señala que si la deuda es declarada, total o parcialmente, improcedente por resolución administrativa firme, debe la administración reembolsarle al contribuyente. (…)**Evidentemente, aunque el contribuyente recurra con anticipación al pago o a la rendición de la garantía, es lo cierto que los recursos administrativos son conocidos o resueltos cuando ya se ha pagado o garantizado el pago, esto no puede ser calificado más que un solve et repete.(…) Nótese, adicionalmente, que la norma impugnada, tampoco establece, ninguna cláusula de equidad que permita actuar los principios de capacidad contributiva y de igualdad en materia tributaria, haciendo*

distinciones razonables y objetivas en función de la capacidad económica efectiva de los contribuyentes. Bajo esta inteligencia de la norma impugnada y a la luz de las razones vertidas en los considerandos precedentes, es evidente que el numeral 144, párrafo 4º, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sí establece la regla del Solve et repete, la que violenta tanto del parámetro de constitucionalidad como de convencionalidad.” (el resaltado no es del original)

Si se analizan los razonamientos antes mencionados, se puede ver que los mismos no calzan con la figura del Solve et repete ya que si es cierto el pago del tributo determinado resulta obligatorio una vez notificado el acto de liquidación de oficio, dicha obligatoriedad surge del principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, propio del derecho administrativo (tema que se analizará más adelante), por lo cual no puede decirse que la exigibilidad de la obligación determinada genere el nacimiento de la figura del Solve et repete.

Por otra parte, otro de los argumentos utilizados es el plazo dentro del cual se debe realizar el pago o rendir la garantía, mismo que es igual al plazo para impugnar la resolución determinativa, en este sentido indica el magistrado Jinesta Lobo, que aun y cuando el contribuyente decida recurrir el acto antes de rendir garantía o realizar el pago respectivo, el contribuyente siempre tendrá que realizar dichos importes, lo anterior por cuanto los recursos interpuestos serán conocidos mucho después de los 30 días que tiene para cancelar el tributo y como no tienen un efecto suspensivo la única manera de detener los efectos del acto administrativo es rindiendo la garantía correspondiente o cancelando la deuda

tributaria. Tampoco se puede compartir este argumento ya que tal y como se indicó anteriormente el Solve et repete por su naturaleza jurídica es un presupuesto procesal o procedimental, presupuesto que no existe en la norma aquí analizada, por lo cual la ejecución del acto de liquidación de oficio obedece a una prerrogativa con la que cuenta la administración pública en el ejercicio de su auto-tutela, de modo que no se puede decir que se dio la aplicación el Solve et repete por haberse estipulado como ejecutivo y ejecutorio el acto de liquidación de oficio ya que en ningún momento la norma solicita requisito alguno para la impugnación del mismo, **lo que solicita es el importe del tributo o la garantía correspondiente para suspender los efectos de este último**, supuesto que es diametralmente opuesto a un Solve et repete.

Por último, argumentan en su razonamiento que la norma aquí analizada no establece cláusulas de equidad que permita actuar a principios de capacidad económica y de igualdad tributaria, lo cual parece ser un argumento que analiza más la violación a principios de justicia tributaria que a la figura del Solve et repete, aunque si bien es cierto el Solve et repete violenta dichos principios, al no darse esta figura en el país, parece ser un problema más de procedimiento en sí que de Solve et repete.

4.3.1 Confusión entre el Solve et repete y la aplicación del principio de Ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos

Se debe tomar en cuenta otro aspecto al analizar la aplicación de la figura del Solve te repete dentro del ordenamiento jurídico, técnicamente el Solve et repete tiene como fin primordial el asegurar el pago de la obligación tributaria una vez resueltos las impugnaciones planteadas contra la resolución determinativa realizada por la administración tributaria, es decir, el mismo no pretende de ningún modo suspender los efectos del acto administrativo de determinación de oficio ya que la suspensión de dichos efectos dependerá del ordenamiento jurídico que esté vigente a ese momento y de la aplicación de los principios de derecho administrativo que se le den a los dichos actos administrativos ya que la presentación de los recursos contra el acto administrativo no necesariamente deben tener un efecto suspensivo. Para dejar un poco más claro este punto, se ponga un ejemplo actual y el cual es objeto de estudio de este trabajo, la reforma al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Previo a la reforma, el traslado de cargos que se le comunicaba al contribuyente (en el cual iba inmerso la determinación tributaria) podía ser impugnado por el mismo dentro de los treinta días posteriores a su notificación, una vez planteados los recursos correspondientes los efectos del acto administrativo apelado se suspendían, por lo cual la administración tributaria no podía ejecutar el cobro de la

obligación determinada hasta tanto se encontrara en firme la resolución impugnada.

Pues bien, una vez entrada en vigencia la Reforma planteada a dicho artículo por medio de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el acto final del procedimiento (resolución determinativa o acto de liquidación de oficio) puede ser impugnado por el sujeto pasivo, pero en ningún momento la interposición de los recursos formulados suspenden los efectos de dicho acto, ahí es donde entra al procedimiento de determinación la novedad que ha causado tanto malestar en los contribuyentes, es decir, entra en juego el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, mismo que se encuentra regulado en el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública propio del derecho Administrativo.

Así las cosas el párrafo cuarto del reformado artículo 144 del CNPT establece que el ingreso respectivo deberá realizarse obligatoriamente dentro de los siguientes 30 días hábiles a la notificación del acto de liquidación de oficio, no obstante, dicho ingreso no deberá realizarse en caso de rendir garantía suficiente que asegure el pago de la obligación tributaria, más los intereses y la sanción correspondiente.

Aquí en este punto es que se da la confusión de muchos juristas entre la figura de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos y la regla del Solve et repete. Como se dijo líneas atrás y en el capítulo II de este trabajo, el fin primordial del solve et repete no es suspender los efectos del acto determinativo de la obligación tributaria, el fin primordial de este es asegurar el ingreso del tributo dejado de percibir, sus intereses y la sanción correspondiente por haber incurrido en alguna falta a sus deberes formales, por lo cual asegurar que la

solicitud de una garantía como requisito para la suspensión del acto de liquidación de oficio es un *Solve et repete* es incorrecto. Así lo hace ver el magistrado Salazar Alvarado en el Voto de la Sala constitucional N°2016-12496 al indicar que:

“(...) Por lo general, el legislador tiene un abanico de posibilidades para regular una determinada materia, todas ellas conformes con el Derecho de la Constitución, algunas de las cuales se pueden considerar más apropiadas que otras, pero la elección queda a criterios de oportunidad y conveniencia, propios del legislador. Esto es, precisamente, lo que ha sucedido en el caso de la reforma al artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que el legislador optó por pasar de un sistema en el que los recursos contra el acto suspendían su ejecución, a otro en el que priva la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo; es decir, su ejecución, una vez comunicado, aun cuando no se encuentre firme en virtud de la interposición de recursos. El legislador no ha hecho sino aplicar, en materia tributaria, lo ya preceptuado en la Ley General de la Administración Pública, en los artículos 146 y 148. Esto es una manifestación del principio de auto tutela administrativa, de conformidad con el cual, la Administración está facultada para ejecutar sus propios actos sin tener que acudir a otra autoridad para ello. Al respecto, ya la Sala se ha pronunciado en múltiples oportunidades y ha concluido que dichos principios son acordes con el Derecho de la Constitución (...)”

Así las cosas, como se dijo líneas atrás, lo que se da es una manifestación del principio de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, no un límite al

derecho del contribuyente de interponer recursos contra el mismo. Por esto la Administración tributaria le da la oportunidad al contribuyente de rendir una garantía **con el fin de suspender los efectos del acto administrativo**, pero en ningún momento establece como requisito para apelar dicho acto el pago del tributo o la rendición de una garantía. La confusión se da porque ahora los recursos planteados no tienen efecto suspensivo, por lo cual aun y cuando se apele el acto el mismo se ejecutará a menos de que se rinda una garantía determinada, pero en ese cuadro fáctico por más que deseen algunos juristas, es imposible calzar la figura del solve et repete. Sobre este punto el magistrado mencionó lo siguiente:

*"(...)el ejercicio de esos recursos es independiente de si el obligado paga o no la deuda o rinde garantía dentro del plazo de ley. **Lo que sucede es que, luego de la reforma al citado artículo tributario, los recursos que se interpongan no tienen efecto suspensivo, de modo que la Administración queda facultada para el cobro del adeudo tributario, pese a los recursos interpuestos y a que el acto no esté firme. Pero esto no puede considerarse, como lo pretende el accionante, la instauración de la figura del "solve et repete", pues, como se dijo, de modo alguno la norma condiciona el ejercicio de los medios de impugnación con los que cuenta el administrado, al pago o garantía del adeudo tributario.***

Es por lo anterior que muchos han confundido las dos figuras, siento totalmente distintas una de la otra, tal y como lo indica el Magistrado Salazar Alvarado lo que

existe es una disconformidad de los contribuyentes con el sistema procedimental escogido por el legislador, lo cual no quiere decir que se haya dado la figura del Solve et repete, como se ha indicado reiteradamente la garantía solicitada por el artículo 144 del Código es para suspender los efectos ejecutivos y ejecutorios del acto de liquidación de oficio, no así como requisito para impugnar dicho acto por lo cual no se ha dado en ningún momento la figura del Solve et repete.

La ejecutoriedad y ejecutividad del acto administrativo es un principio propio de la materia administrativa de la cual no escapa el derecho tributario, por medio del cual la administración tributaria puede ejecutar forzosamente sus actos aun y en contra de la voluntad del administrado, basados en una presunción de legalidad de dichos actos, por lo cual la disposición del artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios en la cual el Acto de liquidación de oficio es ejecutorio y ejecutable, completamente conforme a derecho de la Constitución respetando los valores y principios que lo componen. Así lo señala la sala constitucional en el voto objeto de análisis antes mencionado:

“Basten las citas jurisprudenciales precedentes, para dejar claro el criterio de esta Sala, en el sentido de que la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, entre los cuales figuran los de carácter tributario, son principios que derivan de la presunción de legalidad de los actos administrativos y del principio de auto tutela administrativa, que implica la potestad de la Administración para ejecutar forzosamente sus propios actos sin tener que acudir, para ello, ente la autoridad jurisdiccional, todo lo cual es acorde con el Derecho de la Constitución. En síntesis, la ejecutividad y

ejecutoriedad de los actos administrativos -incluida la materia tributaria- es un Principio General del Derecho Administrativo, recogido en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública-, que resulta, en todo, conforme con el Derecho de la Constitución y los Principios y Valores que lo informan”

Para concluir con este apartado cabe resaltar que la confusión entre el Solve et repete y el principio de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos se da por las siguientes razones:

- Cuando se aplica la figura del Solve et repete la interposición de los recursos tienen un efecto suspensivo (por así diseñarlo el legislador no porque sea una regla general) es por eso que parece que al rendir la garantía o efectuar el pago respectivo los efectos del acto administrativo se suspenden, pero no es que se suspendan por el pago respectivo, se suspenden es por el efecto que contienen los recursos que caben contra el acto determinativo.
- Cuando se aplica el principio de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos, los efectos del acto determinativo se suspenden por rendir la garantía, no así por la interposición de los recursos, tanto así que se podría decir que si en Costa Rica se diera la figura del Solve et repete se tendría que rendir la garantía o realizar el pago respectivo para interponer los recursos correspondientes y una vez interpuestos los recursos los efectos del acto continuarían ya que lo que el Solve et Repete, pretende es asegurar el pago de la obligación tributaria e

imponer un requisito procesal al contribuyente a la hora de impugnar el acto determinativo, no suspender los efectos del mismo acto.

4.3.2 Incompatibilidad del Solve et repete con el Ordenamiento jurídico Costarricense

Por último, si bien es cierto no existió la figura del Solve et repete dentro del ordenamiento jurídico costarricense, uno de los objetivos específicos de este trabajo de investigación era determinar la procedencia de dicha figura dentro del ordenamiento jurídico, al respecto el Magistrado Jinesta Lobo realiza una mención sobre cuáles son los derechos fundamentales violados en la aplicación de la figura del Solve et repete, por lo cual a efecto de cumplir con el abordaje de todos los objetivos es menester analizar lo indicado por el mismo.

Primeramente uno de los derechos lesionados por la aplicación del Solve et repete es el Derecho a la tutela judicial efectiva y de acceso a la justicia, el Debido Proceso y el derecho de defensa. Se debe recordar que el derecho a la tutela judicial efectiva se extiende también a procedimientos administrativos, dentro de los cuales los administrados tienen derecho a impugnar las resoluciones dictadas las cuales causen un perjuicio o impongan una obligación o gravamen al mismo. Este derecho no puede ser limitado por ninguna circunstancia, en tal caso se estaría violentando el derecho de acceso a la justicia que garantiza el artículo 41 de la constitución política. Así las cosas la aplicación del Solve et repete limita

dicho derecho ya que impone un obstáculo económico al contribuyente para poder impugnar el acto administrativo que le ha causado un perjuicio o le ha impuesto una carga u obligación, violentando de esta manera el bloque constitucional. Al respecto indicó el magistrado:

*“1.- **Derecho a la tutela judicial efectiva, de acceso a la justicia, debido proceso y defensa.** La Constitución Política consagra el derecho a la tutela judicial efectiva o de acceso a la justicia en su numeral 41, norma que se proyecta, tanto a la posibilidad de acceder la vía administrativa o gubernativa previa como a la propiamente jurisdiccional, para discutir cualquier acto de gravamen que imponga obligaciones, suprima, deniegue o modifique derechos, (...). La regla solve et repete, esto es, primero pague el adeudo tributario determinado por la administración tributaria y luego discuta el asunto e intente la recuperación o repetición de lo pagado, se erige, entonces, en un claro obstáculo, en algunos supuestos insuperable, dependiendo de la capacidad económica del contribuyente, para el acceso a la justicia o a la tutela judicial efectiva, tanto en sede administrativa como en la estrictamente jurisdiccional. (...)”*

Por otra parte, se debe recordar que el principio capacidad económica busca que cada contribuyente colabore con las cargas públicas según sus haberes, en este orden de ideas con la aplicación del solve et repete podría violarse este principio y por consiguiente, el principio de no confiscatoriedad, lo anterior por cuanto el solve et repete exige el pago de la obligación tributaria como requisito para impugnar el acto que determinó la misma, sin embargo, ¿qué pasaría si dicha

determinación es errónea y el pago del tributo supera por mucho la capacidad económica del contribuyente? Se estaría violentando los principios antes mencionados ya que el contribuyente no tendrá oportunidad de defenderse, sino cuenta con los ingresos suficientes para discutir la legalidad de la determinación realizada por la administración, violentando en un efecto dominó el principio de justicia tributaria, al respecto indicó Jinesta Lobo.

“2.- Violación del principio material de interdicción de la confiscatoriedad. En determinadas circunstancias, según la capacidad económica de cada contribuyente, la regla del solve et repete, puede provocar la insolvencia o la quiebra del contribuyente, impactando y comprometiendo su capacidad financiera. Con lo cual, la regla del solve et repete, en determinadas circunstancias puede tener, también, alcances y efectos confiscatorios, infringiéndose así uno lo de los límites materiales del poder tributario, establecido en los ordinales 18, 40 y 45 de la Constitución Política.”

Por último, la aplicación del Solve et repete es la violación más clara al principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la constitución política, por cuanto el solve et repete le exige a todos los contribuyentes por igual el pago de la obligación tributaria como requisito de admisibilidad de los recursos que quepan contra el acto determinativo de la obligación tributaria, en este orden de ideas se puede decir que dicha figura no realiza un análisis cuantitativo ni cualitativo de la situación de los sujetos pasivos, por lo cual exigir a todos por igual el pago del tributo sin tomar en cuenta su capacidad económica es un

claro ejemplo de discriminación ya que no se hace el ejercicio correspondiente mediante el cual se pueda determinar que los contribuyentes tienen la capacidad de pagar el monto determinado, como se dijo anteriormente, ¿qué pasaría si el tributo está mal determinado? Haría caer al contribuyente en un gasto, que dependiendo del caso en concreto, podría hasta acabar con su capacidad económica. En este orden de ideas este sistema está diseñado para que solo aquellos que tengan suficiente capacidad económica puedan apelar las determinaciones realizadas ya que aquellos quienes no cuenten con los recursos necesarios no podrán ejercer su derecho de defensa, así lo hace ver el magistrado Jinesta Lobo.

3.- Vulneración del principio y derecho a la igualdad. *La regla del solve et repete infringe, también, en determinadas circunstancias, la igualdad, entendida tanto como principio (artículo 33 de la Constitución) como derecho humano (artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), por cuanto, evidentemente, habrá grandes contribuyentes que podrán pagar o garantizar el pago de los tributos determinados de oficio, empero, habrá otros como los medianos, pequeños o micro sujetos pasivos que, irremisiblemente, la regla los llevará a su ruina económica al colocarlos en un estado de cesación de pagos por insolvencia o quiebra.*

Así las cosas, en resumen la aplicación de la figura del solve et repete sería contraria a todas luces el ordenamiento jurídico, violenta el derecho a la tutela judicial efectiva ya que limita el acceso a la misma al poner como presupuesto para la impugnación del acto determinativo la rendición de una garantía o el pago

del tributo, violenta el debido proceso y el derecho de defensa ya que sin el pago antes mencionado, el contribuyente no podría discutir la legalidad del acto determinativo, violentaría el principio de igualdad pues no todos los contribuyentes tienen la capacidad económica de pagar el tributo para posteriormente poder discutir sobre la legalidad del mismo, es decir, desde todo punto de vista resulta inconstitucional e improcedente la figura del solve et repete dentro del ordenamiento jurídico.

Dicho lo anterior y analizado el tema del Solve et repete en el procedimiento de determinación de la Administración tributaria establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 152, 152, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 162, 163, 164, 165, 166, 167 y 168 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, los investigadores se abocarán a realizar un análisis del Voto de la Sala constitucional de las dieciséis horas y quince minutos del treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis N°2016-12496, en el cual además del solve et repete se tocaron temas importantes respecto a la reforma del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el cual fue declarado inconstitucional por las razones que se verá a continuación.

4.4 ANÁLISIS DEL VOTO DE LA SALA CONSTITUCIONAL N°2016—12496 RESPECTO A LA REFORMA PLANTEADA AL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Entrada en vigencia la Ley 9069, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria del 10 de setiembre del año 2012 y hechas las reformas planteadas al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el cual modifica sustancialmente el procedimiento de determinación de oficio de la Administración Tributaria, sumado a la Publicación del decreto ejecutivo N° 38277-H que es el Reglamento de Procedimientos Tributarios, así nace una gran disconformidad por parte de los contribuyentes con el nuevo procedimiento impuesto, por lo cual en el año 2014 se plantean una serie de acciones de inconstitucionalidad que se tramitaron bajo los números de expedientes 14-011798-0007-CO promovida por AGROGANADERA PINILLA SOCIEDAD ANÓNIMA, 14-012588-0007-CO promovida por COMERCIALIZADORA KONEKTA SOCIEDAD ANÓNIMA, 14-013602-0007-CO, promovida por INVERSIONES VILLAKEAL SOCIEDAD ANÓNIMA, N° 14-013019-0007-CO Promovida por ANDRÉ TINOCO Y ASOCIADOS SOCIEDAD ANÓNIMA, y 14-013742-0007-CO promovida por Brand Management Advisors Corp, dentro de las cuales se alegaron violaciones al debido proceso, al derecho de defensa, a la tutela judicial efectiva, indican además que se ha violentado la Convención Americana de los Derechos Humanos, adicionalmente manifiestan se ha violentado el principio de igualdad y se ha instaurado en el ordenamiento jurídico la odiosa regla del Solve et repete.

Dicho lo anterior se debe indicar que si bien es cierto la regla del Solve et repete no se dio en el ordenamiento jurídico costarricense, o por lo menos no de la manera habitual según el Magistrado Jinesta Lobo, la reforma planteada al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributario trajo consigo cambios que rozaron con el debido proceso y derecho de defensa, así como con el principio de igualdad y la convención americana de los Derechos Humanos, por lo cual aun y cuando el tema central de este trabajo ya ha sido analizado es menester hacer mención y análisis del Voto 2016-12496 de la sala constitucional en el cual declara la inconstitucionalidad del artículo supra citado al igual que de los ordinales 1192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 182 y 183 del Reglamento de procedimiento Tributario.

Posición de la Procuraduría General de la República

Previo realizar el análisis de los puntos antes mencionados dentro del voto en cuestión, es importante indicar la posición de la Procuraduría General de la República respecto a la acción de inconstitucionalidad planteada. Tal y como se desprende del resultando 28 de la acción por analizar, la representación estatal es clara y contundente al momento de rendir su informe al indicar que nunca se dio la figura del solve et repete dentro del procedimiento de determinación llevado a cabo por la administración tributaria, lo anterior por cuanto lo que se incorporó dentro del procedimiento administrativo es el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos consagrado dentro del artículo 146 d la Ley General de la Administración Pública, por lo cual en ningún momento se condicionó la

presentación de los recursos que se pudieran interponer ante el acto de liquidación de oficio a la rendición de una garantía, si no que más bien lo que se introdujo fue la posibilidad de suspender los efectos de dicho acto con la rendición de una garantía ya que los recursos ordinarios que caben contra dicho acto administrativo con la reforma del artículo 144 del código de Normas y procedimientos tributarios dejaron de tener un efecto suspensivo, lo cual es completamente distinto a la figura del solve et repete. Si bien es cierto como analizamos líneas atrás el Tribunal Constitucional tuvo diversas posiciones respecto a este punto, la tesis seguida por este último es la de la Procuraduría General de la República pues a todas luces el instituto de la ejecutoriedad de los actos administrativos es completamente procedente dentro del procedimiento de determinación de las administraciones tributarias y se logró determinar que nunca se condicionó la interposición de los recursos ordinarios al pago de una caución u otro requisito alguno.

Por otra parte respecto a las violaciones del debido proceso y el derecho de defensa, la representación estatal también es clara y contundente en manifestar que los mismos se respetaron a cabalidad dentro del procedimiento determinativo, posición que en parte es compartida por la sala constitucional, no obstante, como se verá más adelante, la violación a estos principios y derechos se viene a dar más que todo por un error de redacción y una violación al principio de reserva de ley dentro de los artículos impugnados, pero no porque dentro de dicho procedimiento se hayan dejado de tomar las medidas necesarias para garantizar todos y cada uno de los derechos que tiene inmersos el principio de debido proceso. Sobre este particular la Procuraduría indicó dentro de su informe:

“Como puede colegirse, el sujeto pasivo que es objeto de un procedimiento de inspección, no sólo cuenta con una instancia previa a la emisión y notificación del acto de liquidación de oficio para ejercer las defensas que estime convenientes, sino que además, en apego al derecho de defensa y debido proceso, después de la comunicación del acto de liquidación de oficio puede interponer los recursos que estime convenientes para sus más claros intereses, sea la revocatoria, apelación o incluso una demanda en sede contenciosa.

En virtud de lo anterior puede afirmarse entonces que el procedimiento desarrollado por la Administración Tributaria, lejos de ser nugatorio de los derechos y garantías del sujeto pasivo, resulta íntegramente respetuoso y garante no solo del debido proceso sino también del derecho de defensa que le asiste a todo sujeto pasivo, y por tanto respetuoso no solo de la Constitución Política, sino también de la Convención Americana sobre Derecho Humanos, también conocida como Pacto de San José”.

Si se observa y se analiza el procedimiento determinativo descrito en el apartado 4.1 del presente trabajo, al contribuyente se le garantizan todos sus derechos y el debido proceso dentro de la determinación de oficio realizada por la Administración, tomando en cuenta que existe una debida notificación, se pone en conocimiento de la situación a contribuyente, se le otorga la oportunidad de que realice sus alegatos, se le brinda una audiencia dentro de la cual podrá realizar sus alegatos y manifestaciones, además de tener la posibilidad de recurrir el acto

final del procedimiento **sin obstáculo alguno**, por ello no existe violación alguna al debido proceso ni derecho de defensa por parte de la administración tributaria, esta es la posición que maneja la Procuraduría General de la República, la cual es compartida en parte por algunos de los magistrados de la sala constitucional porque tal y como se verá más adelante, el voto que se pretende analizar resulta altamente complejo debido a la división de criterios dentro del tribunal constitucional, por lo cual no puede decirse que el fallo de la acción de inconstitucionalidad se realiza, tomando como base la posición de la Procuraduría.

En conclusión, la Procuraduría General de la República considera que no existió nunca la regla del Solve et repete dentro del procedimiento de determinación de la Administración tributaria y más bien lo que se dio fue la incorporación del principio de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos al acto de liquidación de oficio (Acto final del procedimiento determinativo de la administración Tributaria). Por otra parte también se considera que no se violentaron el principio de debido proceso ni el derecho de defensa que le asiste a todos los contribuyentes pues dentro del nuevo procedimiento plantado por la reforma del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios y el Reglamento de Procedimientos Tributarios se respeta a todas luces la constitución política y la convención americana de los derechos humanos ya que dicho procedimiento garantiza a cabalidad todos y cada uno de los derechos procesales constitucionales y convencionales establecidos dentro del ordenamiento jurídico que le asisten a los contribuyentes. Así las cosas, a continuación se analizará la posición de la Sala Constitucional respecto a este punto.

4.4.1 Sobre la violación al Derecho a la Tutela Judicial Efectiva

Sobre este primer punto el argumento utilizado por los accionantes fue solo uno, el cual consistió en indicar que la reformar al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios había instaurado dentro del ordenamiento jurídico la figura del Solve et repete, sin embargo, la Sala Constitucional de manera casi inmediata en su primer considerando desvirtúa dicho argumento, al establecer que una vez hecho el análisis del artículo impugnado el mismo en ninguna parte establece como un presupuesto procesal o procedimental el pago del tributo determinado, o bien, la rendición de una garantía suficiente **todo a efecto de poder impugnar el acto de liquidación de oficio del cual habla el artículo 144 del CNPT.** Como se indicó sobre este punto, el cual fue analizado ampliamente en líneas atrás, dentro del procedimiento de determinación de la Administración Tributaria, el contribuyente puede libremente y sin ningún tipo de obstáculo interponer los recursos que quepan contra el acto determinativo, ya sea el recurso de revocatoria o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, incluso de quererlo así, el contribuyente podría acudir a la vía jurisdiccional de lo contencioso Administrativo a debatir la legalidad del acto dictado por la administración tributaria, todo sin necesidad de agotar la vía administrativa, por lo cual no existe tal violación a la tutela judicial efectiva que se alega, Así lo hace ver el Magistrado Salazar Alvarado al indicar:

“(...) argumenta que al contribuyente se le impone la obligación de pagar el adeudo en efectivo, o bien rendir una garantía conforme a los

requerimientos que implementó la Administración Tributaria, dentro de los treinta días siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, lo cual también le impacta en su capacidad económica. Sin embargo, del examen del contenido del artículo 144, esta Sala concluye que el accionante no lleva razón en sus alegatos. Este artículo debe examinarse en relación con lo dispuesto en los numerales 145, 146 y 156, del mismo código, ya que de su lectura no se desprende que el sujeto pasivo esté, de algún modo, obligado o condicionado a pagar, previamente, el adeudo tributario, o suscribir la garantía correspondiente, para quedar habilitado para impugnar el acto de liquidación de oficio en el que se le impone la obligación tributaria. De modo que no es cierto, como lo plantea el accionante, que en materia tributaria el legislador haya instaurado la figura del "solve et repete", abandonada por la mayoría de las legislaciones modernas. Si bien es cierto, la reforma operada en el procedimiento a seguir para concluir una actuación e investigación por parte de la Administración Tributaria, por Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, implicó un cambio sustancial en dicho procedimiento, esa reforma, lejos de conculcar los derechos del sujeto pasivo, los potenció, a la vez que procuró una mejor tutela de los intereses públicos en juego.(...) De manera tal que, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el sujeto pasivo siempre cuenta con la opción de discutir el monto adeudado ante la propia Administración; o, en su defecto, ante la jurisdicción ordinaria, en las cuales tiene todas las posibilidades de formular sus alegatos y plantear los argumentos que estime pertinentes para la

defensa de los derechos o intereses que considera conculcados, razón por la cual, dicho artículo no viola el derecho de defensa, ni el debido proceso(...)"

Tal y como se definió en el capítulo dos de este trabajo la tutela judicial efectiva consiste en el derecho de todos y cada uno de los administrados a tener disponible un sistema judicial idóneo y efectivo, mediante el cual todas las personas puedan tener acceso al mismo a efecto de poner en conocimiento sus controversias a los tribunales respectivos, con el fin de que estos últimos estudien su pretensión y emitan una resolución fundada en la cual se resuelva el conflicto de manera imparcial, derecho el cual no se ve vulnerado en el procedimiento de determinación que lleva a cabo la Administración Tributaria, por cuanto en ningún momento se le impone un obstáculo para acceder a ella, sino, se deja el paso libre al contribuyente para que ejerza todos los mecanismos de impugnación que el ordenamiento jurídico ofrece como lo son el recurso de revocatoria (artículo 145 del CNPT) y el recurso de apelación (artículo 146 del CNPT) y como se indicó anteriormente, incluso tiene vía libre para acceder a los tribunales de justicia a hacer valer sus derechos e impugnar el acto determinativo, por lo cual se garantiza a todas luces el derecho a la tutela judicial efectiva dentro del artículo 144 del CNPT que se pretendía impugnar.

4.4.2 Sobre la violación al Debido Proceso y Derecho de Defensa

Respecto a este punto los accionantes utilizan los siguientes argumentos para indicar que las reformas realizadas a la norma bajo análisis, así como el artículo 153 y 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario violentan el debido proceso y el derecho de defensa.

De los argumentos de AGROGANADERA PINILLA SOCIEDAD ANÓNIMA: Sobre este punto la accionante solicita se declare inconstitucional el artículo 144 del CNPT y los artículos 182 y 183 del Reglamento de procedimientos tributarios, todo lo anterior argumentando que en caso de que el contribuyente no realice el ingreso respectivo dentro de los siguientes 30 días a la notificación del acto de liquidación de oficio, la Administración tributaria podrá certificar la deuda y crear un título ejecutivo por medio del cual podrá perseguir el patrimonio del contribuyente en la vía monitoria. Indican además que el artículo 182 omite en una fase previa la capacidad económica del contribuyente por lo que se viola el principio de capacidad económica y el debido proceso.

En cuanto a los argumentos de COMERCIALIZADORA KONEKTA SOCIEDAD ANÓNIMA sobre la violación al debido Proceso y el derecho de Defensa, la misma manifiesta que la reforma planteada al artículo 144 del CNPT violenta los derechos de los contribuyentes, toda vez que el acto de liquidación de oficio es un acto administrativo que debe tomarse como acto final del procedimiento, no así como un acto firme ya que este último adquiere tal condición una vez que ejercidos y resueltos contra él todos los remedios procesales existentes para la

impugnación del mismo (recurso de revocatoria y apelación). Indica además que con la reforma el acto de liquidación de oficio es ejecutorio y ejecutable por lo cual dicha condición dentro del procedimiento administrativo tributario, puede traer consecuencias ruinosas pues su ejecución en un plazo tan corto (30 días hábiles después de su notificación) podría causar graves perjuicios a los contribuyentes por su naturaleza.

Respecto a los argumentos de **INVERSIONES VILLAKEAL SOCIEDAD ANÓNIMA**, sobre la violación al debido proceso esta accionante brinda un argumento diferente, la misma indica que el artículo 144 del CNPT quebranta el debido proceso por suprimir del periodo conclusivo del procedimiento administrativo y de la emisión de la resolución determinativa, la que es sustituida por un acto administrativo de liquidación de oficio, que viola la legítima defensa, por introducir, en los artículos 145 y 182 del Código Tributario, el instituto del poder discrecional, en la materia fiscal, que es eminentemente reglada. Se violenta la necesaria idoneidad, prevista en el artículo 192, de la Constitución Política, de los auditores fiscales para practicar ellos mismos la investigación contable, luego la liquidación impositiva y la sanción tributaria, con lo que se genera un acto administrativo final, que agota la vía administrativa, acordado en un solo estrado procesal. Considera el accionante que al eliminarse el traslado de cargos, se perdió toda posibilidad de saber a qué atenerse, por cuanto al eliminarse el procedimiento reglado y sustituirse por un proceso determinativo ilegal, los contribuyentes pierden toda posibilidad de defenderse.

Argumento particular en cuanto a la violación del Principio de legalidad y el debido proceso por parte del artículo 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios

Indica el accionante que existió una actuación de facto por parte de la Dirección de Fiscalización de Tributación, con la emisión de la Instrucción General 03-2013, de 20 de marzo del 2013, por cuanto tal instrucción contiene normas reglamentarias disfrazadas de instrucción, mediante las cuales se dictan normas reguladoras del procedimiento de aplicación general que no fueron publicadas en el Diario Oficial, lo que violenta los artículos 11 y 29, de la Constitución Política. Indica el accionante que la instrucción general llega a sustituir a la Asamblea Legislativa, lo anterior por cuanto establece en su numeral 3.3 el plazo de diez días otorgado al contribuyente para que pueda realizar los alegatos que considere necesarios una vez notificado el acto de liquidación de oficio, no obstante, no existe ningún plazo como el antes indicado en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De manera que, al aplicarse los formularios que forman parte del instructivo general, se vicia el debido proceso y se violenta el principio de seguridad jurídica y la legítima defensa por ser, ese instructivo, una actuación de facto de un funcionario de la Administración Tributaria.

Por último en cuanto a la Acción promovida por **BRAND MANAGEMENT ADVISORS CORP**, sus argumentos en cuanto a la violación del debido proceso y el derecho de defensa fueron los siguientes: En este caso indica el accionante que los artículos 144 y 192 del CNPT son inconstitucionales por cuanto violentan el

Debido proceso y el Derecho de defensa, lo anterior por cuanto previo al dictado del acto de liquidación de oficio no se escucha en ningún momento al contribuyente, ni se le permite alegar lo que considere pertinente, ni menos ofrecer prueba. Esta gran diferencia entre el procedimiento anterior, en el que se cursaba un traslado de cargos y, previa escucha al contribuyente y análisis de la prueba, se dictaba la resolución determinativa, es lo que violenta el derecho de defensa y el debido proceso. Para concluir indica el accionante que el artículo 192 vacía todo contenido del derecho de defensa ya que existe un vicio integral en el proceso lo anterior por cuanto la participación de un tercero imparcial al cual hace referencia el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos se da hasta después de impugnarse el acto final, lo cual a su parecer debería darse de manera previa.

Si se analizan los anteriores argumentos y se ve el desarrollo del procedimiento de determinación es fácil determinar que el mismo lejos de ser inconstitucional garantiza con todos los derechos inmersos dentro del debido proceso, incluso cumple con la serie de etapas que se mencionaron dentro del capítulo II al hablar del debido proceso, las cuales fueron determinadas por la Sala Constitucional mediante su Voto 5469-95, a) Se realiza un traslado de cargos, el cual es la comunicación de las actuaciones fiscalizadoras y la propuesta provisional de regularización, b) por otra se le permite tener acceso a todos los documentos del expediente así como las actas de las actuaciones fiscalizadoras, así como los informes de los auditores, c) se le concede el plazo de diez días para que pueda

realizar sus alegatos y aportar la prueba de descargo que considere oportuna, estas tres etapas que son el punto medular dentro del procedimiento están reguladas dentro del artículo 153 del Reglamento de procedimientos Tributarios, d) se le concede además la oportunidad de acudir a una audiencia en la cual el contribuyente es escuchado (audiencia final) artículo 155 del Reglamento de Procedimientos Tributarios y 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, e) se pone fin al procedimiento bajo una resolución fundada (acto de liquidación de oficio) regulado en los artículos 163 del Reglamento de Procedimientos Tributarios y 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, f) por último y sumamente importante se le otorga el derecho de recurrir sin obstáculo alguno el acto final del procedimiento administrativo mediante los recursos destituidos en los artículos 168 del Reglamento de Procedimientos Tributarios y 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Dicho lo anterior, es criterio de la sala que el procedimiento de determinación de oficio establecido en artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lejos de ser inconstitucional, es respetuoso del debido proceso y el derecho de defensa esto por cuanto asegura y cumple todos los derechos antes mencionados ya que previo al dictado del acto de liquidación de oficio se ofrece una serie de garantías al administrado el cual puede ser escuchado, tiene oportunidad para ejercer su derecho de defensa y presentar sus alegatos y prueba que considere pertinente, además de poder recurrir la decisión final del procedimiento ya sea en la vía administrativa, o bien, la vía jurisdiccional, sin ningún tipo de limitación, así lo hace ver la sala al indicar:

“(…)De la descripción de este procedimiento, que responde a lo legal y reglamentariamente establecido, se colige que, contrario a lo afirmado por el accionante, el procedimiento en cuestión garantiza, de forma adecuada, el debido proceso y el derecho de defensa, en lo que respecta al conocimiento de los hechos y el respeto al derecho de audiencia y notificación, por lo que esta Sala no encuentra, en cuanto a estos extremos, ningún motivo para estimarlo contrario a lo dispuesto en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política. Así, el sujeto pasivo que es objeto de un procedimiento de inspección, no solo cuenta con una instancia previa a la emisión y notificación del acto de liquidación de oficio para ejercer las defensas que estime convenientes, sino que, además, en apego al derecho de defensa y al debido proceso, después de la comunicación del acto de liquidación de oficio puede interponer los recursos que estime convenientes para sus intereses, bien sea la revocatoria, la apelación o, incluso, una demanda en sede de lo contencioso administrativo. Asimismo, existe una fase previa a la emisión del acto de liquidación de oficio, en la cual el sujeto pasivo tiene el derecho de ser instruido de los resultados que arrojó el proceso de comprobación e investigación, situación que se materializa con el dictado y notificación de la "Propuesto Provisional de Regularización", contra la cual tiene la facultad de presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia o nulidades procesales que le hubieren causado indefensión, así como todos aquellos alegatos y pruebas que desvirtúen los resultados comunicados, o sea, que se encuentren relacionados con las diferencias encontradas en las bases imponibles y cuotas tributarias. De

manera que, el procedimiento administrativo desarrollado por la Administración Tributaria, en estos extremos, lejos de ser nugatorio de los derechos y garantías constitucionales del sujeto pasivo, resulta íntegramente respetuoso y garante, no solo del debido proceso, sino también del derecho de defensa que le asiste a todo administrado.(...)”

Así las cosas, la sala no encuentra violación alguna al debido proceso o derecho de defensa del contribuyente dentro del procedimiento de determinación regulado en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que existe es una confusión.

4.4.3 En cuanto a la violación del debido proceso por supresión del período conclusivo del procedimiento administrativo y de la emisión de la resolución determinativa y por la instauración del instituto del poder discrecional en el procedimiento tributario.

Sobre este punto se debe indicar que la reforma al artículo 144 del Código de normas y procedimientos tributarios no suprime ninguna etapa previa al dictado del acto de liquidación de oficio ya que como se ha venido indicando reiteradamente, previo a su dictado existen dos etapas en las cuales el contribuyente puede ser escuchado, las cuales son el plazo de los 10 días para presentar alegatos contra la propuesta provisional de regularización y en la audiencia final previo al dictado del acto de liquidación de oficio, por lo cual no es

de recibo el argumento de la supresión de una etapa previa a dicho acto ya que como se dijo, el contribuyente tiene amplias posibilidades de ejercer su derecho de defensa durante el procedimiento.

El criterio anterior es compartido por la sala constitucional, la misma es clara y contundente en indicar que el procedimiento de determinación de oficio establecido por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no suprimió ninguna fase conclusiva previo al dictado del acto de liquidación de oficio, todo lo contrario, dispone antes del mismo una etapa preliminar en la cual el sujeto fiscalizado es puesto en conocimiento del procedimiento realizado y se le hace una propuesta de regularización, propuesta que tiene la posibilidad de debatir por medio de los alegatos que puede efectuar dentro de los 10 días siguientes a la notificación, una vez resueltos esos alegatos y puestos en conocimiento del resultado de los mismos en la audiencia final al sujeto pasivo es que se le hace la propuesta de regularización, la cual tiene 5 días aparte de su notificación para aceptarla o rechazarla, es ahí exactamente donde concluye el procedimiento y se procede al dictado del Acto de Liquidación de Oficio. Es en esa etapa preliminar donde se garantiza el derecho de defensa del contribuyente, pudiendo el mismo realizar los alegatos que considere oportunos y ofreciendo prueba de descargo, por lo cual no puede decirse que se suprime una etapa preliminar al dictado de la resolución determinativa pues el procedimiento regulado en la norma impugnada garantiza dicha etapa procesal. Así lo hace ver el magistrado Salazar Alvarado:

“(…)Con respecto a estos reproches de inconstitucionalidad contra el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cabe indicar que, de conformidad con la descripción hecha del actual procedimiento de determinación tributaria, que se deriva de los artículos 144, 171, 186, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como en los artículos 152 a 163, del Reglamento de Procedimientos Tributarios, dicho procedimiento contiene, explícitamente, la existencia de una fase previa a la emisión del acto de liquidación de oficio, en la cual el sujeto pasivo tiene el derecho de ser puesto en conocimiento de los resultados que arrojó el proceso de comprobación e investigación, situación que se materializa con el dictado y notificación de la "Propuesta Provisional de Regularización"; además, contra esta propuesta, tiene la posibilidad de presentar las excepciones de prescripción y falta de competencia, así como alegar las nulidades procedimentales que le hubieren causado indefensión, y presentar todos aquellos alegatos y pruebas que desvirtúen los resultados comunicados, o sea, que se encuentren relacionados con las diferencias encontradas en las bases imponibles y cuotas tributarias, todo dentro del plazo de diez días hábiles.(…). Es con esta etapa preliminar, que la Administración Tributaria plasma y maximiza el derecho de defensa y cumple con el debido proceso (…)”

Por último, en cuanto al alegato de que se ha instaurado un poder discrecional dentro del artículo 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios,

cuando según el contribuyente el procedimiento debe ser reglado, la sala desestimo dicho argumento, toda vez que en el mismo artículo 182 indica que en caso de actuar de manera discrecional la Administración Tributaria, esta debe de hacerlo dentro de los límites de la razonabilidad y racionalidad, por lo cual la misma no podrá separarse del bloque de legalidad y constitucionalidad en su actuar.

4.4.4 En cuanto a la idoneidad de los auditores dentro del procedimiento de determinación para resolver los alegatos contra la propuesta provisional de regularización y emitir el acto de liquidación de oficio

Sobre este punto la Sala ha indicado que el Estado costarricense en el cumplimiento de las funciones para lo cual fue creado, necesita realizar una serie de funciones, son llevadas a cabo por sus funcionarios públicos, menciona que estos son escogidos por medio de un procedimiento que contiene su génesis en la constitución política, la investidura otorgada a los mismos es la autorización que se le brinda al funcionario para que este actúe por cuenta y en nombre del Estado. Así las cosas la escogencia de estos funcionarios es llevada a cabo por medio del Servicio Civil, el cual cuenta con un manual especializado en el cual se indican todos los requisitos solicitados para cada puesto en específico, por ello los requisitos no siempre se encuentran ligados de manera indispensable una

profesión específica. De modo tal que no es la Administración tributaria quien elige al funcionario, sino el Servicio Civil una vez demostrada la capacidad e idoneidad para ocupar el puesto, por lo cual no se podría afirmar que el profesional asignado no cumple con los requisitos mínimos con los que debería contar y en todo caso de ser así, sería un tema de legalidad y no de constitucionalidad por lo cual sobrepasa las competencias de la sala constitucional.

4.4.5 Inconstitucionalidad del artículo 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios por violar el derecho de defensa y el principio de reserva de ley en materia Tributaria

Sobre este particular los criterios de la sala son divididos, el argumento del contribuyente en cuanto a este punto fue que la Administración Tributaria había realizado una actuación de facto, en la cual actuó sin respaldo alguno del ordenamiento jurídico, lo anterior al emitir la Instrucción General N°03-2013 basada en el decreto ejecutivo N°37066-H en la cual a juicio del contribuyente emitió reglas generales de procedimiento disfrazadas de instrucción pues establecía que el plazo con el cual contaba el contribuyente a efecto de realizar los alegatos correspondientes contra la Propuesta provisional de regularización era de diez días, plazo que debía establecerse por medio de una ley al ser una regla que afecta derechos e intereses del contribuyente, esta tuvo que haber sido publicada

en el Diario Oficial, por lo cual violaba el principio de reserva de ley, el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

Para el magistrado Salazar Alvarado, el plazo otorgado en el artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra conforme a derecho ya que la Administración Tributaria lo único que procuró con dicha instrucción fue proteger y armonizar tanto los derechos del contribuyente consagrados en los artículos 144, 171 y 186 del Código, con las potestades del fisco, por lo cual su actuación estuvo acorde al derecho de la constitución. Continúa indicando que la instrucción es acto administrativo interno dirigida a una generalidad de funcionarios o servidores públicos, lo anterior a efecto de que cumplan de una mejor manera con sus funciones y brinden un mejor servicio público, adicionalmente indica que la publicación de la Ley 9069 trajo serias reformas al procedimiento de determinación de la obligación tributaria por lo cual procura un nuevo capítulo de derechos para el contribuyente, el cual debía ser respetado por los funcionarios actuantes.

Por lo anterior se emite la Instrucción cuestionada en la cual lo único que se pretendía era un actuar adecuado y uniforme de los funcionarios en el ejercicio de su función a efecto de hacer valer todos los derechos que le corresponden a los contribuyentes, por ser un acto administrativo interno no era necesaria su publicación en la Gaceta tal y como dice el contribuyente. Sobre el plazo de los 10 días indica el mismo:

“(...) En relación con el plazo de diez días para que los administrados presenten sus alegatos contra la propuesta provisional de regularización, si

bien se trata de una etapa preliminar, que no se encuentra explícitamente ordenada en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sí tiene su fundamento en los artículos 171, incisos 11 y 12, y 186, del Código de referencia, normas que disponen la necesaria existencia de una fase preliminar, para que el sujeto sometido a comprobación pueda ejercer su defensa, de forma previa a la conclusión y dictado del acto que afecte su esfera jurídica. En esta misma línea, el plazo de diez días para la presentación de alegatos, establecido en la instrucción de referencia, y que se alega no tiene fundamento legal, encuentra sustento normativo expreso en el artículo 179, del Código Tributario, según la reforma promulgada por Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, razón por la cual no es cierto, como lo afirma el accionante, que el Director de Fiscalización, se haya arrogado el poder de crear un plazo procesal que no fue previsto; todo lo contrario, con su accionar se logra la aplicación de un procedimiento de conclusión adecuado a la nueva legislación vigente, que obliga a la Administración Tributaria a darle a los sujetos pasivos una etapa preliminar, en aras de que puedan ejercer la defensa de sus intereses frente a los posibles resultados de la función de comprobación e investigación gestionada por los órganos fiscalizadores, de forma previa a la emisión de los actos administrativos finales que inciden en la esfera jurídica de los sujetos pasivos; plazo que, según lo dicho, resulta respetuoso de la normativa tributaria vigente, y no procede a un capricho de la Dirección de Fiscalización (...)”

Es decir, para el magistrado Salazar Alvarado no era necesario que el plazo de los 10 días del cual habla el artículo 153 del Reglamento de Procedimientos tributario y el cual toca el ordinal 3.3 de la instrucción antes mencionada, tiene su fundamento en el artículo 171 del Código el cual hace referencia al derecho de defensa del contribuyente, por lo cual no era necesario que el artículo 144 del Código mencionara dicho plazo ya que se sobreentiende que por los derechos que le asisten al contribuyente dentro del artículo 171 del mismo cuerpo normativo, el mismo se tenía que dar, todo a efecto de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa.

El análisis antes hecho no es compartido por el magistrado Rueda Leal, por considerar que el plazo otorgado en el artículo 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios es reserva de ley, por lo cual no pudo haber sido desarrollado reglamentariamente ya que como lo ha dicho la sala jurisprudencialmente mediante el Voto 2011-4431, la creación de procedimientos administrativos para imponer actos administrativos de gravamen son especialmente reserva de ley, por lo cual podrán desarrollarse reglamentariamente siempre y cuando exista una norma de rango legal que establezca dicho procedimiento. Para él en el caso en concreto el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no tiene inmersa dicha etapa y por ello el artículo 153 del Reglamento de Procedimientos tributarios la crea, violentando así el principio de reserva de ley, por consiguiente el principio de debido proceso y derecho de defensa estaban regulados inconstitucionalmente. Así lo hace ver al indicar:

Atinente a ese aspecto, en sentencia N° 2011-4431 de las 10:32 horas de 1° de abril de 2012, este Tribunal se refirió a la reserva de ley en materia de creación de procedimientos administrativos para imponer actos administrativos de gravamen:

“IV.- RESERVA DE LEY EN MATERIA DE CREACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS PARA IMPONER ACTOS ADMINISTRATIVOS DE GRAVAMEN. *Los procedimientos administrativos son el conjunto concatenado de actos que realiza un poder público para ejercer sus potestades públicas de manera eficiente y eficaz para el mejor cumplimiento y satisfacción del interés público con respeto de las situaciones jurídicas sustanciales de los administrados. En cuanto el ejercicio de las funciones administrativas de carácter formal puede concluir con el dictado de un acto administrativo de contenido ambulatorio o de gravamen, resulta indispensable que la ley establezca las características esenciales del respectivo procedimiento a través del cual se van a dictar actos de imperio. Así, el artículo 59, párrafo 1°, de la Ley General de la Administración Pública recoge un principio de rancio abolengo en el Derecho Administrativo, en protección de los administrados y como garantía de principios constitucionales de primer orden como la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica, conforme al cual “La competencia será regulada por ley siempre que contenga la atribución de potestades de imperio”. **En cuanto los procedimientos administrativos deben estar diseñados y concebidos con las necesarias garantías para asegurar el***

goce y ejercicio de los derechos fundamentales y humanos al debido proceso y la defensa, cualquier restricción o limitación de tales derechos, también, debe estar establecida por la ley, según se desprende del principio de reserva de ley en materia del régimen de limitaciones de los derechos fundamentales consagrado en el artículo 28 constitucional, a contrario sensu, y 19, párrafo 1º, de la Ley General de la Administración Pública, al preceptuar, explícitamente, que “El régimen jurídico de los derechos constitucionales estará reservado a la ley, sin perjuicio de los reglamentos ejecutivos correspondientes”. Empero, la consideración anterior, no significa que un poder público no pueda, por vía de un Reglamento Ejecutivo, desarrollar normas de carácter legal atinentes a un procedimiento administrativo determinado. Esa habilitación existe, siempre y cuando, la ley –en sentido formal y material- establezca los rasgos esenciales del respectivo procedimiento administrativo y el respectivo reglamento se limite a desarrollarlos, complementarlos, aclararlos o precisarlos. (...) Los poderes administrativos, podrán, desarrollar, complementar, aclarar o precisar los procedimientos administrativos cuyas características esenciales son definidas por la ley, pero no crear ex novo procedimientos administrativos que restrinjan los derechos fundamentales al debido proceso y la defensa, según sus veleidad, antojo o mal entendida discrecionalidad.” (El resaltado no es original).

En razón de lo anterior, ni la remisión general a un reglamento que realiza el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ni la fijación a favor del contribuyente de los derechos generales a formular alegaciones, presentar pruebas, y a ser oído previo al dictado de una resolución que le afecte, resultan suficientes para considerar que exista un marco legal que regule de modo concreto las características esenciales del procedimiento estatuido en el numeral 153 del Reglamento de cita; verbigracia, el plazo del procedimiento no está determinado legalmente, con lo que se omite uno de los elementos más fundamentales para que el ciudadano pueda ejercer su derecho de defensa, con la tranquilidad y seguridad de que tal plazo no pueda ser variado por la voluntad unilateral del Poder Ejecutivo.

Esto explica que el numeral 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario –impugnado en esta acción–, con motivo de la propuesta provisional de regularización (ordinal 152 del mismo reglamento), creará la etapa para presentar alegatos y pruebas, así como un plazo de 10 días para tales efectos”.

Es a partir de lo indicado que para el magistrado Rueda Leal es estrictamente necesario que las etapas procedimentales previstas para el procedimiento de determinación estén reguladas por ley, por cuanto esta materia y especialmente dicho procedimiento termina por generar una limitación a los derechos fundamentales de los contribuyentes. No es que no pueda darse un desarrollo

reglamentario en cuanto a los procedimientos de determinación, pero dicho desarrollo debe basarse en una norma de rango legal que establece las etapas y plazos del mismo, todo a efecto de garantizar que no sea el poder ejecutivo quien pueda manipular estas etapas antojadizamente al reformar los decretos ejecutivos a su antojo, lesionando de esta manera los derechos de seguridad jurídica, debido proceso y derecho de defensa del contribuyente, por lo cual es declarada la norma inconstitucional.

4.4.6 En cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios por no tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente a la hora de solicitar la rendición de la garantía

Sobre este alegato la sala tuvo un criterio dividido, por una parte el magistrado Salazar Alvarado es claro en su posición de que tal deposición no violenta el debido proceso y mucho mejor el derecho de defensa, lo anterior por cuanto si la Administración tributaria no tiene por qué entrar a conocer en una fase previa al otorgamiento de la garantía la capacidad económica del sujeto pasivo ya que la misma se comprobó dentro del procedimiento de determinación por lo cual sería realizar una doble determinación de la capacidad económica del contribuyente, es decir, para este la capacidad económica del contribuyente ya está determinada por el acto de liquidación de oficio y presupone que ese acto ha sido perfecto y no ha tenido error alguno, por lo cual no es necesario tomar en cuenta su capacidad

económica a la hora de solicitar la rendición de la garantía correspondiente para suspender los actos de liquidación de oficio ya que en ese mismo quedó demostrado cuál era su verdadera capacidad económica. Así lo hace ver el magistrado Salazar Alvarado al indicar:

“Echa de menos el accionante, la regulación de una fase en la que se pueda discutir si la valoración que hace la auditoría fiscal sobre la propuesta del contribuyente es válida o pertinente para garantizar el no pago inmediato, así como la valoración de la capacidad contributiva del administrado, de su verdadera capacidad económica, principio que ha sido tutelado por la Sala Constitucional. Al respecto, cabe indicar que, la ejecución del cobro de deuda determinada, producto de un proceso de comprobación e investigación, tiene su fundamento en el principio de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, según los términos expuestos con anterioridad, de manera que, cuando el sujeto pasivo opte por rendir una garantía, no es necesario la existencia de una fase en la que el administrado pueda acreditar si cuenta o no con los medios económicos para rendirla. Es más, precisamente, es con motivo de una actuación de control, tendente a verificar que el sujeto pasivo hubiera rendido su declaración de conformidad con la ley, que surge la determinación de una deuda tributaria que evidencia el incumplimiento de la obligación, situación que pone de manifiesto la verdadera capacidad contributiva del sujeto(...)”

Sin embargo, en cuanto a este punto se podría indicar que se discrepa del criterio del magistrado por las siguientes razones, el hecho de revisar la capacidad económica del contribuyente a la hora de rendir la garantía solicitada no solo deriva de la suma por pagar por el mismo (criterio en el cual se basa el magistrado Salazar Alvarado), sino que también debe tomarse en cuenta el abanico de opciones tan limitado que brinda el ordinal 182 del Reglamento del Procedimiento Tributarios, por lo cual no cualquier contribuyente podría tener acceso a las garantías que exige la norma como lista taxativa, sin tan siquiera hacer dicha norma alguna excepción o exención en cuanto a la rendición de esa garantía en caso de que el sujeto pasivo no tenga posibilidad de acceder a las mismas.

Aquí es donde al parecer la norma cuestionada violenta el derecho de igualdad tributaria pues aquel lo que pretende es que todos los administrados puedan contribuir con las cargas publicas según su capacidad económica, lo que pasa es que a la hora de rendir un garantía para suspender los efectos del acto de liquidación de oficio, la norma solo otorga una lista taxativa de garantías a las cuales los contribuyentes pueden acceder, garantías para las que resulta necesario tener cierto grado de capacidad económica, por tal razón aquellos que no cuenten con esta deberán de manera irremediable soportar la ejecución del acto de liquidación de oficio, teniendo el mismo en algunos casos un efecto tan devastador que podría culminar con la capacidad económica del contribuyente, cosa que vendría a violentar el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria al ejecutarse una deuda, la cual no ha sido revisada por un tercero

imparcial y peor aún no se puede suspender debido a los límites impuestos en cuanto a la rendición de una garantía que asegure el pago de la misma.

Este es el criterio seguido por el Magistrado Jinesta Lobo el cual manifestó al respecto:

*“(..)la confiscación tributaria lo que produce es un vaciamiento del contenido esencial del derecho de propiedad, que no puede ser admitido constitucionalmente. De ahí la vinculación de la interdicción de la confiscación con la protección constitucional que se le dispensa al derecho de propiedad, de manera que nadie pueda ser privado del mismo a no ser por justa causa expropiatoria, previa indemnización o por una limitación por razón de interés social. Este principio material, obviamente, está asociado, también, a otros tales como el de la capacidad contributiva real y efectiva del contribuyente, así como con la igualdad y la justicia. La Constitución Política de 1949, recoge de manera razonablemente implícita este principio de la no confiscatoriedad, el que se logra inducir a partir de la relación de los ordinales 18 que establece el deber general de “contribuir para los gastos públicos”, 40 que prohíbe “la pena de confiscación” y el 45 que consagra, al propio tiempo, el derecho de propiedad y el principio de la intangibilidad relativa del patrimonio, ya que, la misma puede ser afectada, únicamente, si media “interés público legalmente comprobado, previa indemnización, conforme a la ley” o “motivos de necesidad pública” que justifiquen “imponer a la propiedad limitación de interés social” . **Una manera de evitar la confiscatoriedad, lo constituyen las “cláusulas de***

equidad” para evitar las cargas tributarias intensas e invasivas en determinados casos concretos. Estas cláusulas de equidad, que deben encontrarse expresamente previstas en la ley, por respeto del principio formal de la reserva de ley, lo que permiten es que en vista de las circunstancias concurrentes que rodean a uno o varios contribuyentes o sujetos pasivos se flexibilice o, incluso, se condone la exacción tributaria para garantizar que sea equitativa y no se cometa una confiscación(...)” (La negrita no es del original)

Así las cosas, a efecto de garantizar tanto el derecho igualdad como el de no confiscatoriedad en materia tributaria, es necesario flexibilizar el tema de las garantías otorgadas con el fin de suspender los efectos del acto de liquidación de oficio, ya sea mediante alguna excepción de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, o bien, extendiendo el abanico de opciones a otras más accesible para los sujetos pasivos, todo esto tomando en cuenta que el acto se ejecutará previo a la revisión de un tercero imparcial pues aun y cuando se declare con lugar la impugnación planteada puede que los efectos del acto sean tales que haya acabado con la capacidad económica del contribuyente. En este sentido señala el magistrado antes citado.

“(...) establecer la posibilidad de rendir garantía suficiente para el fraccionamiento del pago o, incluso, para después de la firmeza absoluta del acto de determinación, sí resulta constitucionalmente admisible. Desde una perspectiva general, lo cuestionable es que se elabore una lista taxativa o

numerus clausus de garantías, cuando lo cierto, es que conforme a los principios de justicia, equidad, las reglas elementales de la lógica y de la sana crítica, las garantías admisibles deben ser todas aquellas que sea posible rendir según el derecho común (privado) o el derecho público. Incluso, lo razonable es que cuando es constitucionalmente admisible la garantía (para fraccionar un pago o garantizar el adeudo completa y absolutamente firme), la administración tributaria, se reserve la facultad de escoger aquella que mejor le convenga, cuando el contribuyente esté en posibilidad de ofrecer varias alternativas. El establecer una enunciación de garantías suficientes, en los casos constitucionalmente admisibles, puede quebrantar el principio de igualdad, por cuanto, no todos los contribuyentes tienen la misma capacidad económica, facilidades y oportunidades de acceso a los mercados bancario, financiero, de valores y de seguros para obtener garantías..(...)"

De esta manera se comparte el criterio del magistrado Jinesta Lobo en cuanto al punto de que solicitar la rendición de una garantía para asegurar el pago de la determinación tributaria no roza o violenta los principios constitucionales de justicia tributaria ni ningún otro consagrado en la constitución política, no obstante, dar una lista taxativa de garantías en la cual se ponga al contribuyente en una situación de apremio por no contar con los medios para poder rendir dicha garantía si es violatorio del principio de igualdad por lo cual resulta inconstitucional tal disposición. Criterio que comparten los Magistrados Cruz Castro y Castillo Viquez y Hernández López.

Así las cosas resulta criterio de la sala que el artículo 182 del reglamento de Procedimientos Tributarios es violatorio del derecho fundamental de los administrados, especialmente el de igualdad ya que no todos los contribuyentes gozan de la mismas posibilidades para poder optar por una garantía de las que se encuentran en la lista taxativa de la norma declarada inconstitucional, por lo cual no se realiza un trato diferenciado además de no haberse generado un mecanismo idóneo dentro del cual todos y cada uno de los contribuyentes tuvieran la opción de garantizar la deuda tributaria según sus posibilidades.

4.4.7 Inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por violentar el artículo 8.1 de la Convención americana de derechos Humanos

Los argumentos de los accionantes respecto a este punto son los siguientes:

Indican que la reforma al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributario es contraria a lo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos lo anterior porque limita sus derechos de orden fiscal tutelados en dicha norma, lo anterior porque la norma impugnada limita el derecho de los mismos a que un tercero imparcial conozca el acto de determinación de la obligación tributaria de previo a la ejecución de esta, por lo cual a su vez se incumple el mandato constitucional del artículo 7 de la carta magna. Indican que la reforma planteada por la Ley 9069 al Artículo 144 del Código de Normas y

Procedimiento Tributarios vació el contenido en la etapa de revisión de legalidad efectuada por el Tribunal Fiscal Administrativo, al contradecir lo establecido en el artículo 7, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos ya que se veda el derecho a recurrir ante un tercero independiente e imparcial, previo al pago de la deuda por lo cual la reforma planteada es inconstitucional por violentar el artículo 8.1 de la convención Americana de Derechos Humanos y los artículos 39 y 41 de la Constitución Política.

Respecto a este se podría decir que si bien es cierto una vez dictado el acto de liquidación de oficio, el sujeto pasivo puede impugnarlo, su ejecución no se suspende y se realiza el cobro del adeudo determinado forzosamente, todo previo a que los órganos correspondientes se pudieran mencionar sobre los recursos planteados, lo cual por la materia tratada, se considera que violenta el artículo 8.1 de la convención Americana de Derechos Humanos pues el acto es ejecutado sin previa revisión. Este criterio es compartido por la sala, la cual menciona que incluso podría darse el caso de que se realice una revisión de oficio por un tercero imparcial con ello resultaría constitucional la ejecución del acto de liquidación de oficio, pero dicho escenario no se da dentro del caso en concreto, al respecto indicó la sala:

“En cuanto al reclamo sobre la transgresión al artículo 8.1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por la violación del derecho a que un juez o tribunal imparcial revise el caso antes de la ejecución del Acto de Liquidación de Oficio, considera la Sala, por mayoría, que la acción es procedente.

En efecto, a diferencia de los otros procedimientos que regula la Ley General de la Administración Pública, en el procedimiento de determinación del adeudo tributario, el funcionario que realiza la investigación, recibe la prueba y celebra la audiencia, es el mismo que, en definitiva, dicta el acto final de determinación del adeudo tributario, sin que exista, dentro del procedimiento, ningún otro funcionario que -oficiosamente- revise dicho acto, situación que, a juicio de esta Sala, compromete el derecho de defensa que asiste al sujeto pasivo, habida cuenta de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo. (...) Ciertamente, debe darse un equilibrio entre las potestades que asisten a la Administración Tributaria, por una parte, y los derechos del sujeto pasivo, por otra. Es decir, entre la satisfacción de los intereses colectivos -los que se satisfacen, al menos en gran medida, con los recursos provenientes del pago de tributos- y los derechos de los administrados obligados a dicho tributo. Entre estos derechos, está el debido proceso y el derecho de defensa, en los términos establecidos en los artículos 39, 41 y 42, de la Constitución Política, y 8.1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos(...). Del texto de la norma convencional transcrita, resulta claro que, en materia fiscal -entre otras- de previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, el sujeto pasivo tiene derecho a que un juez o tribunal imparcial –en sentido lato- conozca del asunto, como parte del debido proceso y del derecho de defensa (artículos 39, 41 y 42, de la Constitución Política). A juicio de este Tribunal Constitucional, esos derechos se garantizan, en sede administrativa, en el tanto la norma prevea la posibilidad que, el acto de determinación del adeudo tributario, lo dicte otro funcionario distinto al que realiza la investigación, o bien, en el caso de que sea el mismo funcionario que investiga,

el que lo dicte, sea revisado de oficio por otra instancia administrativa, de previo a su ejecución, lo cual no sucede en este caso(...)"

Respecto a lo antes mencionado cabe destacar que dentro de la entrevista hecha al funcionario de la Administración Tributaria de a San José Oeste, el mismo indicó que eran ellos mismos los que resolvían los alegatos planteados contra las propuestas provisionales, así lo mencionó el Licenciado Jorge Duarte Sibaja, auditor en la Administración Tributaria de San José Oeste cuando se le consultó lo siguiente:

“Una vez realizada la fiscalización y notificada la propuesta provisional, ¿eran ustedes los que debían resolver los alegatos contra dicha propuesta?”

R/ Sí, nosotros éramos los que teníamos que resolver los alegato contra dicha propuesta y llamar a una audiencia final al contribuyente para explicarle por qué se tomó la decisión de mantener la determinación y explicarle parte por parte en qué consiste dicha determinación.”

Queda claro entonces que lleva razón la sala al indicar que dentro del procedimiento de determinación de oficio la misma Administración es juez y parte la cual durante todo el procedimiento no tiene el control de un tercero imparcial que revise la actuación del funcionario fiscalizador, hasta que se dicta el acto final (acto de liquidación de oficio) se otorga la posibilidad al contribuyente de impugnar lo actuado, pero con el agravante de que el acto sometido a revisión tiene carácter

ejecutorio y ejecutable, por lo cual no queda más remedio al contribuyente que rendir la garantía establecida en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o realizar el pago de la deuda, cosa que violenta el debido proceso, el derecho de defensa, el principio de igualdad y el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Un punto importante por tocar es que la inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es declarada en virtud de una violación al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, sin embargo, en toda la sentencia el único razonamiento expuesto sobre este punto es el mencionado anteriormente, tanto así que para los magistrados Cruz Castro, Castillo Víquez y Salazar Alvarado dicha convención nunca se lesionó ya que para estos, el procedimiento de determinación consagrado en el artículo 144 del Código cumplía con todas las garantías procesales necesarias, incluso indica el magistrado Salazar Alvarado que la ejecución del acto de liquidación de oficio puede darse sin necesidad de estar en firme, lo anterior por cuanto la naturaleza del principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos permite que se dé dicha ejecución al presumirse válido y eficaz el acto administrativo, por lo cual no importa si el acto fue impugnado y aún no se encuentra en firme.

Respecto a lo dicho anteriormente manifestaron los magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez:

“(...)El sujeto pasivo una vez notificado del acto administrativo de liquidación de oficio tiene la opción de interponer el recurso de revocatoria dentro de los treinta días hábiles siguientes a la citada notificación, ante el

órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes, que lo haya dictado. Contra lo resuelto en el recurso de revocatoria cabe el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Ahora bien, el sujeto pasivo puede renunciar al recurso de revocatoria y presentar directamente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo dentro del plazo de treinta días siguientes a la fecha en que fue notificada la resolución que resuelve el recurso de revocatoria –en el caso que lo haya interpuesto- o a partir de la notificación del acto administrativo de liquidación de oficio en caso que haya renunciado al recurso horizontal.

Además de estas dos opciones que le ofrece el ordenamiento jurídico para impugnar el acto de gravamen, el sujeto pasivo tiene otra importante alternativa, y es plantear directamente un juicio contencioso-administrativo contra el acto administrativo de liquidación de oficio.

Con base en lo anterior, desde ninguna perspectiva, podemos admitir que se esté vulnerando el artículo 8, inciso 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues al día siguiente de notificado el acto administrativo de liquidación de oficio el sujeto pasivo puede presentar un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo o ante el Juez de lo Contencioso-Administrativo(...) (El resaltado no es del Original)

Cabe decir que no se comparte el criterio antes expuesto pues como bien se indicó en el considerando que declara inconstitucional el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, existe la posibilidad de impugnar el acto, pero una vez que fue ejecutado ya que los recursos interpuestos contra el mismo no serán resueltos dentro de un plazo prudente debido a la cantidad de trabajo con el que cuenta el Tribunal Fiscal Administrativo o en su defecto la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, tampoco podría otorgarse una medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo porque el mismo Tribunal contencioso Administrativo solicita como contra cautela el 100 o 50 por ciento del monto determinado a efecto de aceptar dicha medida, por lo cual se estaría ante el mismo escenario, ¿qué pasa con los contribuyentes que no tienen la capacidad económica para rendir dichas garantías?

Así las cosas aunque se garantiza una doble instancia dentro del procedimiento de fiscalización, es completamente vaciado, ya que el acto de liquidación de oficio se puede ejecutar aun y cuando no esté en firme, lo que podría traer graves perjuicios e incluso de carácter irremediable a los contribuyentes, por lo cual resulta necesario que esa doble instancia se garantice antes de la ejecución del acto de liquidación de oficio.

4.4.8 Inconstitucionalidad del Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por violentar el debido proceso, particularmente por el plazo otorgado para ejercer el derecho de defensa

Esta razón de inconstitucionalidad es dada por los Magistrados Jinesta Lobo, Hernández Gutiérrez y Rueda Leal, para estos el plazo otorgado por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para ejercer el derecho de defensa es un plazo irrazonable donde el sujeto pasivo no tiene la oportunidad de ejercer plenamente su derecho ya que debido a la complejidad de los asuntos en materia tributaria, el contribuyente necesita más tiempo a efecto de poder planear una estrategia o los alegatos que considere oportunos en contra de la propuesta de regularización realizada por la Administración Tributaria.

Si bien es cierto tanto la doctrina como la jurisprudencia han indicado que el derecho de defensa dentro del debido proceso no es solamente otorgarle la oportunidad a las partes dentro del proceso para que manifiesten lo que consideren oportuno, sino que además debe otorgársele un plazo razonable para que este pueda formular su defensa de manera plena, el plazo que toman como referencia los magistrados es uno distinto al que en realidad se otorga dentro del procedimiento de determinación de la Administración Tributaria. Ellos en su razonamiento confunden los 10 días con los cuales cuenta el contribuyente para realizar los alegatos que considere oportunos contra la propuesta de

regularización, con el plazo de 5 días que tiene el contribuyente para mostrar su conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización, siendo incorrecta esa apreciación pues el plazo otorgado para realizar los alegatos correspondientes y ofrecer prueba de descargo es el establecido en el artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario, por lo cual no constituye de recibo sus argumentos en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 144 del Código por esas razones, al respecto indicaron:

Magistrado Jinesta Lobo y Hernández Gutiérrez:

“(…)Según se desprende del párrafo 2° del numeral 144, concluidas las actuaciones administrativas para hacer la determinación de oficio, si bien se debe convocar a una audiencia al sujeto pasivo en la que se le pone a su disposición el expediente administrativo y los elementos de convicción recabados, en la misma se le hace la proposición de regularización. El término de 5 días hábiles concedido al contribuyente para que manifieste su conformidad o disconformidad, total o parcial, con la propuesta resulta, a todas luces, fugaz, insuficiente e irrazonablemente corto, para que pueda construir y ejercer, cabal y adecuadamente, su defensa. El contribuyente, entonces, es emplazado por 5 días hábiles para que pueda desvirtuar la imputación que le hace la administración tributaria, pese a la dificultad o complejidad del tema, desde un punto de vista estrictamente jurídico, contable, financiero o, incluso, para recabar prueba idónea de descargo. Ese es el único momento procedimental en que el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa. Luego de ese momento, en que el

*contribuyente tiene el angustiante plazo de 5 días hábiles para manifestar su conformidad o disconformidad, total o parcial, la administración tributaria, a tenor del párrafo 4° del artículo 144, tiene 10 días para notificarle el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. Como se puede constatar, una vez que la autoridad tributaria pone en funcionamiento su organización y maquinaria, el contribuyente tiene 5 días para defenderse, vencidos los cuales, 10 días después ya se le estará comunicando el acto de liquidación, teniendo, luego 30 días para pagar o rendir garantía, exponiéndose, de no hacerlo, a la ejecución del crédito tributario determinado en tales condiciones de precariedad defensiva. **Evidentemente, se trata de un procedimiento de ejecución sumarísimo llevado al extremo, que no ofrece mayores posibilidades de defensa al contribuyente y, sobre todo, para que ésta sea planificada y ejecutada de manera reposada, como es consustancial al derecho de la defensa. El plazo fugaz, insuficiente e irrazonable de 5 días, lo que propicia es el ejercicio del derecho de la defensa en condiciones sumamente precarias(...)***”

Expuesto lo anterior queda claro que en cuanto a la posición del Magistrado Jinesta Lobo, el mismo cae en un error de apreciación, por cuanto interpreta que el plazo de 5 días indicado en el artículo 144 del Código hace referencia a un plazo para presentar alegatos cuanto esto no es así pues dicho plazo fue otorgado para manifestar la conformidad o disconformidad con la propuesta definitiva de

regularización, no para presentar alegatos contra la misma. En todo caso de declararse la inconstitucionalidad del artículo en cuestión tuvo que haberse hecho por no tener prevista una etapa previa al dictado del Acto de liquidación de oficio para que el contribuyente pudiera ejercer el derecho de defensa tal y como en derecho corresponde, no así por considerar como insuficiente y violatorio del derecho de defensa el plazo de 5 días plasmado en el artículo supra citado.

4.4.9 Inconstitucionalidad del Artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por tener conexidad con el artículo 144 del mismo cuerpo normativo

El artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establecía en su párrafo primero:

“Artículo 192.- *Créditos insolutos y emisión de certificaciones. Las oficinas que controlen, a favor del Poder Central, ingresos o créditos de la naturaleza indicada en el artículo 189 de este Código, una vez vencido el término de pago, deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y remitirlo al cuerpo de fiscales de cobro de la jurisdicción que corresponda, certificación que tendrá el carácter de título ejecutivo. Si una vez emitida la certificación, el deudor realizara pagos parciales de lo adeudado, el jefe del Departamento de Cobro Judicial podrá realizar, sin más trámite, la reliquidación correspondiente y emitir la nueva certificación con carácter de título ejecutivo”*

En este sentido vencido el término de los 30 días otorgados por el artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios sin que el pago respectivo se haya realizado, la oficina respectiva deberá certificar la deuda tributaria a efecto de que se constituya en un título ejecutivo todo con el fin de poder ejecutar el pago de la obligación tributaria en la jurisdicción correspondiente, de esta manera se facultaba a la administración Tributaria a realizar el cobro judicial de la deuda.

Sin embargo, una vez declarada la inconstitucionalidad del artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios por violentar el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos por ejecutarse una obligación la cual no ha sido revisada por un tercero imparcial y sin encontrarse en firme es que se vació el contenido del artículo 192 del Código, por cuanto al dejar de ser el acto de liquidación de oficio ejecutivo y ejecutable no puede certificarse la deuda contenida en el mismo hasta tanto no se hayan resuelto todos los recursos que contra él quepan. Así lo hace ver la sala al declarar inconstitucional dicha norma:

“VI.- Inconstitucionalidad por conexidad del artículo 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Por otra parte, no puede dejar de observar esta Sala, que el actual artículo 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, otorga a la Administración Tributaria la potestad de certificar los adeudos tributarios, aun cuando no estén firmes, con el fin de presentar un proceso ejecutivo ante la autoridad judicial respectiva. Esta norma, aun cuando no fue admitida para su conocimiento dentro de las acciones de

inconstitucionalidad acumuladas, lo cierto es que tiene una evidente conexidad con el tema aquí discutido y por el cual se declara con lugar esta acción, en relación con el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De modo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 89, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, este Tribunal constitucional, de oficio, entra a revisar su constitucionalidad. Ese artículo 192, también fue reformado por la Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012. En la redacción anterior, dicha norma no permitía, a la Administración Tributaria, certificar los adeudos tributarios que se encontraran impugnados, hasta tanto no se pronunciara el Tribunal Fiscal Administrativo (artículo 191 derogado). A partir de la reforma en cuestión, la Administración Tributaria quedó habilitada para certificar esos adeudos, aun cuando no se encuentren firmes, con el fin de plantear ante los Tribunales de Justicia el respectivo proceso ejecutivo. A juicio de la Sala, esta potestad excede el principio de autotutela administrativa, ya que no se trata de la propia Administración ejecutando, por sí misma, los actos eficaces, válidos o anulables (artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública), sino que acude a un juez para el cobro respectivo. Asimismo, por las razones dichas con respecto a la violación del derecho de defensa y del debido proceso en relación en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Administrativos, se estima inconstitucional dicho numeral, razón por la cual se anula del ordenamiento jurídico”

En tal sentido no quedó más remedio que declarar inconstitucional el numeral 192 del Código de Normas y Procedimientos tributarios por su conexidad y congruencia con el artículo 144 del mismo cuerpo normativo, el cual por las razones extensamente analizadas anteriormente fue declarado inconstitucional, por ello es improcedente certificar la deuda tributaria para su ejecución hasta tanto no se encuentre en firme. En todo caso dicha norma sobrepasa el contenido del principio de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, por cuanto la ejecución del acto se pretende realizar en la vía judicial por medio del proceso monitorio, lo cual deja de lado la auto tutela administrativa, para verse sometido a la Heterotutela judicial jurisdiccional.

Así las cosas, analizado el Voto de la sala constitucional, en resumen se declaran inconstitucionales, el artículo 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el primero por violentar el artículo 8.1 de Convención Americana de Derechos Humanos y el segundo por ser una norma conexas y congruente con la primera, así como los artículos 153, 182 y 183 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, el primero por otorgar un plazo y crear un etapa procedimental para la realización del contradictorio dentro del procedimiento de determinación sin que existiera una norma de rango legal la cual desarrollará dicha etapa, en consecuencia violando el principio de reserva de ley, debido proceso y derecho de defensa y los segundos por violentar el principio de igualdad tributaria al exigir una lista taxativa de garantías, las cuales no todos los contribuyentes podrían aportar si se toma en cuenta su capacidad económica.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

En Virtud de la información obtenida a lo largo de este trabajo de investigación, se presentan a continuación las siguientes conclusiones:

5.1.1 En cuanto al análisis del Procedimiento de determinación de la Administración Tributaria establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Respecto a este punto se concluye que el procedimiento de determinación llevado a cabo por la Administración Tributaria tuvo un cambio sustancial una vez publicada la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, la cual incorporó el principio de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos regulado en el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública al acto determinativo de la obligación Tributaria, lo anterior al reformar el párrafo cuarto del artículo 144 del código de Normas y Procedimientos Tributarios, de modo tal que el efecto suspensivo con el cual contaban los recursos ordinarios que cabían contra dicho acto administrativo se eliminó, incorporando como una novedad la posibilidad de suspender los efectos de dicho acto con el ofrecimiento de una garantía que iba a ser regulada vía reglamentaria y fue establecida en el artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios. Adicionalmente con la reforma se incorpora una nueva etapa al procedimiento llamada audiencia final en la cual al contribuyente se le pone en conocimiento y se le explica de manera personal los razonamientos de la Administración Tributaria por los cuales se dictó la resolución determinativa del

tributo, de esta manera se deja atrás el traslado de cargos que regulaba la versión anterior de dicha norma (la cual se encuentra vigente como consecuencia de la declaratoria de inconstitucionalidad de la reforma planteada a dicho ordinal). Por último, como consecuencia del principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, se reforma el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, incorporando en él la posibilidad de certificar la deuda para así ejecutarla en la vía judicial correspondiente una vez transcurrido el plazo para realizar el pago de la obligación tributaria, lo anterior aun y cuando el acto determinativo no estuviera en firme.

5.1.2 En cuanto a la determinación de la fuente del Solve et repete en el ordenamiento Jurídico

Los defensores de que la figura del Solve et repete se instauró en el ordenamiento jurídico utilizan como fundamento el párrafo cuarto del Artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ya que este último establece que una vez comunicada la resolución determinativa (acto de liquidación de oficio) el contribuyente deberá realizar el ingreso respectivo dentro del plazo de 30 días siguientes a la notificación del mismo, excepto si este rindiera un garantía sobre dicho pago, la cual se regularía vía reglamentaria, por lo cual para ellos la fuente del Solve et repete dentro del ordenamiento jurídico costarricense fue la reforma

planteada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5.1.3 Sobre la Procedencia del Solve et repete dentro del Ordenamiento jurídico Costarricense

Analizado el marco teórico y el voto de la sala constitucional, se desprende de ellos que la figura del Solve et repete a todas luces es completamente improcedente dentro del ordenamiento jurídico. Son varios principios y derechos constitucionales los cuales violenta la figura, en primer término el derecho a la tutela judicial efectiva al poner como un límite al acceso a la justicia el pago del tributo previo a discutir su legalidad, claramente limita el derecho antes mencionado ya que de no pagar el contribuyente, no habrá impugnación del acto determinativo, lo que conlleva a la violación del segundo derecho constitucional, el debido proceso y el derecho de defensa.

Se dijo que el derecho el debido proceso debe garantizar varios escenarios dentro de un proceso judicial o procedimiento administrativo, uno de esos era la posibilidad del contribuyente a cuestionar la decisión final del órgano que lleva a cabo dicho procedimiento. Así las cosas al limitarse el acceso a esa etapa recursiva al pago del tributo determinado, con claridad se lesiona el derecho de defensa del contribuyente ya que este pierde toda posibilidad de discutir ante un tercero imparcial la legalidad de ese acto determinativo, sino ingresa el monto respectivo las arcas de la administración tributaria.

Por último y no por eso menos importante, se tiene que el solve et repete lesiona el derecho de igualdad de los contribuyentes, por cuanto no se puede pretender que los mismos de manera por igual cuenten con la capacidad económica de realizar el pago del tributo determinado como requisito para poder impugnar el mismo.

Si se sigue la tesis anterior solo aquellos que cuenten con una capacidad económica mayor podrían acceder a la justicia y garantizarse su derecho de defensa ya que de no contar con los medios económicos necesarios para hacerle frente a la obligación tributaria, el ejercicio de esos derechos sería prácticamente nulo, lo cual es sumamente grave ya que existe la posibilidad de que la Administración haya cometido un error a la hora de realizar la determinación de la obligación tributaria, error que nunca podrá constatarse si el contribuyente no puede ingresar el monto determinado para impugnar la legalidad del mismo, siendo así los que menos tienen, son los más afectados por dicha disposición. De modo tal que por violentar los artículos 33, 39 y 41 de la constitución política resulta improcedente la figura del Solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense.

5.1.4 Sobre la aplicación del Solve et repete en el ordenamiento jurídico costarricense

A pesar de que para algunos juristas la figura del solve et repete se dio en el país, lo cierto es que de la doctrina, la jurisprudencia y las entrevistas de campo

realizadas se desprende que dicho instituto nunca estuvo dentro de la normativa tributaria. Como se dijo líneas atrás y ampliamente en el capítulo IV de este trabajo, el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios incorpora dentro del procedimiento de determinación de oficio el principio de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos establecido en el artículo 146 de la Ley General de la Administración pública, de esta manera el Acto de liquidación de oficio que ponía fin al procedimiento de determinación regulado por la norma citada se vuelve ejecutivo y ejecutorio, de ahí que el mismo ordinal estableciera que una vez notificado el acto de liquidación de oficio el ingreso determinado debía realizarse dentro de los siguientes 30 días hábiles, excepto en caso de rendir la garantía correspondiente a dicho monto la cual sería regulada vía reglamento (artículo 182 y 183 del Reglamento de Procedimientos Tributarios).

Dicho lo anterior, la garantía que exige el artículo 144 del código es exclusivamente para suspender los efectos del acto de determinación de oficio no para poder acceder a la interposición de los recursos administrativos de revocatoria y apelación (artículos 145 y 146 del Código) o bien para acceder a la vía contenciosa administrativa a realizar la impugnación y discutir la legalidad de dicho acto, por lo cual siendo la naturaleza jurídica del *Solve et repete* **un presupuesto procesal el cual es exigido como requisito para poder impugnar la legalidad del acto determinativo**, no podemos afirmar que lo que se dio en nuestro país fue la aplicación del *Solve et repete*, sino más bien una confusión entre el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos y la figura del *solve et repete*.

5.1.5 En cuanto a las medidas tomadas por la administración tributaria para salvaguardar los principios constitucionales de debido proceso y acceso a la justicia dentro del procedimiento de determinación tributaria

Sobre este particular cabe decir que, si bien es cierto el Solve et repete no se aplicó dentro del ordenamiento jurídico tal y como lo hizo ver la sala constitucional, la Administración Tributaria siempre procuró respetar el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, tanto así que el artículo 144 del código de normas y procedimientos tributarios y los artículos 153 y 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, son declarados inconstitucionales por aspectos técnicos, como lo es el tema de reserva de ley y una mala redacción de los mismos, pero en términos generales siempre se trató de garantizar dichos derechos fundamentales a los contribuyentes. Algunas medidas tomadas fueron las siguientes:

- La instauración de una audiencia llamada “audiencia Final” en la cual al contribuyente se le ponía en conocimiento del resultado del procedimiento de fiscalización y las razones de la aprobación o rechazo de los alegatos contra la propuesta provisional de regularización, lo que potencia el principio de inmediación y contradictorio.
- El otorgamiento de un plazo de 10 días hábiles contados a partir de la notificación de la propuesta provisional de regularización, para que el

contribuyente aportara sus alegatos y la prueba de descargo que considerara oportunas contra dicha propuesta, antes del dictado del Acto de liquidación de oficio (artículo 153 del Reglamento de Procedimientos Tributarios)

- Otorga la posibilidad de interponer los recursos ordinarios contra el acto de liquidación de oficio establecidos en los artículos 145 y 146 del Código, es decir el recurso de revocatoria y apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo respectivamente, sin ningún obstáculo ni requerimiento alguno. Incluso cabe la posibilidad de impugnar el acto de determinación de oficio en la vía contenciosa administrativa.

Sin embargo, estas medidas no son suficientes ya que la etapa preliminar al dictado del acto de liquidación de oficio para realizar alegatos y ofrecer prueba de descargo está regulada reglamentariamente, lo que violenta el principio de reserva de ley. Por otra parte en cuanto a las garantías que se pueden otorgar para suspender los efectos del acto de liquidación de oficio se encuentran en una lista taxativa y las mismas son diseñadas para contribuyentes o administrados con cierto grado de capacidad económica, lo cual imposibilita a los contribuyentes con una capacidad más limitada poder acceder a ella, esto violenta el principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la carta magna. Por último, aunque el contribuyente puede ejercer su derecho por impugnar el acto de liquidación de oficio, el mismo puede ser ejecutado por la administración tributaria aun y cuando no se encuentre en firme, lo que traería serios perjuicios de difícil reparación a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, esta ejecución se realiza sin que un

tercero imparcial haya revisado el acto a petición de parte o bien de oficio, lo cual violenta el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

De lo anterior se puede afirmar que de las medidas tomadas por la Administración Tributaria, de primera entrada parece garantizar el debido proceso y el derecho de defensa, no obstante, si se realiza un análisis a fondo de las mismas por la forma en que fueron redactadas dichas medidas o en algunos casos por la omisión de aspectos esenciales en las mismas es que se declaran inconstitucionales, por lo cual en definitiva las medidas tomadas por la Administración Tributaria aunque tienen toda la buena fe, no sirvieron para garantizar el debido proceso y el derecho de defensa.

5.1.6 En cuanto a las repercusiones del Voto 2016-12496 de la Sala constitucional

La principal repercusión que tuvo el Voto de la sala constitucional fue la inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de normas y Procedimientos Tributarios ya que se trajo abajo por completo el nuevo procedimiento de determinación instaurado dentro del ordenamiento jurídico tributario, con esta declaratoria vuelve a la vida jurídica el antiguo procedimiento que había sido derogado por la reforma planteada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, poniendo en serios aprietos a la Administración tributaria pues todo lo

actuado bajo la redacción del artículo declarado inconstitucional fue anulado. Así las cosas en este momento se trabaja en la redacción de un nuevo Reglamento de procedimientos Tributarios todo con el fin de poder llevar a cabo los procedimientos determinativos que se ocupan a efecto de recaudar de manera adecuada los tributos dejados de percibir ya que el reglamento actual fue diseñado para llevar a cabo el procedimiento en el cual se realizaba la audiencia final y no el actual donde se realiza es un traslado de cargos.

Igualmente dentro de las repercusiones lógicas es la anulación del artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con esto se elimina la posibilidad de certificar los créditos tributarios para su respectiva ejecución antes de que esté en firme la resolución determinativa correspondiente. Por otra parte y como consecuencia lógica se eliminan los artículos 153, 182 y 183 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, los cuales debido a la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 144 del Código quedan sin efecto prácticamente.

5.2 RECOMENDACIONES

Tomando en cuenta el análisis de resultados arrojados en el proceso de investigación, así como las conclusiones a las cuales se ha llegado con los mismos, se procede a realizar las siguientes recomendaciones:

Ya que el tema de inconstitucionalidad dentro del procedimiento de determinación de la Administración Tributaria se debe a temas de redacción y errores técnicos a la hora de crear las etapas procedimentales de dicho procedimiento, se recomienda:

1. Mantener la redacción del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, insertando en el mismo una etapa preliminar al dictado del acto de liquidación de oficio en el cual se establezca un plazo suficientemente razonable para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa y aportar la prueba de descargo que considere oportuna contra la propuesta provisional de regularización, De este modo dicha etapa estaría siendo regulada por ley y desarrollada reglamentariamente, respetando el principio de reserva de ley. De forma adicional recomiendo incorporar a este sistema de garantías una cláusula de equidad por medio de la cual se tomen en cuenta tanto aspectos cualitativos como cuantitativos del contribuyente, a efecto de que se flexibilice el tema del otorgamiento de las mismas, o bien, se condone la exigencia de la misma con el fin de suspender los efectos del acto determinativo.
2. En cuanto al artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, ampliar o dejar abierto el abanico de opciones en cuanto a las garantías que pueda ofrecer el contribuyente a la hora de garantizar la

obligación determinada, de modo tal que el mismo tenga una vasta gama de opciones dentro de la cual elegir la que mejor se ajuste a sus necesidades, siendo la Administración Tributaria quien determine dentro de varias opciones que pueda brindar el contribuyente, cual asegura de una mejor manera el cumplimiento de la obligación, todo bajo una resolución fundada, respetando criterios de razonabilidad.

3. Implementar una medida por medio de la cual previo a realizar la ejecución del acto de liquidación de oficio, **sin que los recursos planteados contra él se hayan resuelto**, sea un tercero imparcial el cual revise de oficio dicha actuación todo con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

CAPÍTULO VI
PROPUESTA DE LEY

6.1 INTRODUCCIÓN

Como se analizó en el capítulo tras anterior, el procedimiento de determinación de oficio que realizaba la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras a simple vista cumplía con los requisitos de un debido proceso, sin embargo, por temas técnicos o de redacción, la sala constitucional declara los mismos inconstitucionales, por lo cual con esta propuesta se pretende dar una opción dentro de la cual se respeten todos y cada uno de los principios constitucionales violentados por el procedimiento anterior, garantizando de esta manera el debido proceso, el derecho de defensa, el acceso a la justicia y la reserva de ley, así como el principio de justicia tributaria, incluyendo los principios formales y materiales que la componen.

6.2 IMPORTANCIA DE LA PROPUESTA

La importancia del proyecto de ley que se presentará a continuación, radica en la necesidad en la que se encuentra hoy de contar con sus sistemas tributarios que respete todos y cada uno de los principios constitucionales que lo rigen, todo con el fin de poder realizar una adecuada fiscalización y recaudación de los tributos, máxime que se halla ante una de las peores crisis fiscales que ha sufrido el país en los últimos años, por lo cual es de suma importancia que la administración tributaria cuente con un procedimiento de fiscalización y determinación adecuado el cual garantice los derechos de los contribuyentes, pero a su vez sea eficiente en

el cumplimiento de la tarea que le ocupa, sea la misma. una recaudación efectiva de los tributos dejados de percibir por el fisco.

6.3 OBJETIVO GENERAL DE LA PROPUESTA

Realizar las mejoras necesarias al procedimiento de determinación de oficio declarado inconstitucional mediante el Voto 12496-2016 de la Sala constitucional, con el fin de que respete todos y cada uno de los principios que componen el bloque de constitucionalidad.

6.4 CONTENIDO DE LA PROPUESTA

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

**LEY DE REFORMA AL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE OFICIO
DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y SU
REGLAMENTO**

Artículo 1.-

Se modifican los artículos 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el artículo 182 del Reglamento de Procedimientos Tributarios los cuales deberán leerse de la siguiente forma:

"Artículo 144.- Emisión del acto administrativo de liquidación de oficio

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones administrativas que se entiendan necesarias, de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente.

Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda. **La propuesta de regularización que se comunica con los resultados antes dichos será provisional, el contribuyente contará con el plazo de 15 días para aportar sus alegatos contra la misma, así como la prueba de descargo que considere oportuna, alegatos que deberán ser resueltos previo a la audiencia mencionada dentro de este artículo. Una vez llevada a cabo la audiencia final, de así considerarlo necesario, los funcionarios actuantes comunicarán al sujeto pasivo la propuesta definitiva de regularización, en tal caso dentro** de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad, cuando no comparezca dentro del plazo fijado.

Si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, llenará un modelo oficial para hacer el ingreso respectivo dentro de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 de este Código. No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos.

En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha

rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías.

En caso de que el acto de liquidación de oficio sea apelado por el contribuyente y los recursos interpuestos no hayan sido resueltos, la administración tributaria podrá ejecutar el mismo siempre y cuando se haya revisado de oficio este último. Para tales efectos deberá crearse una sección especializada dentro del Tribunal Fiscal Administrativo, la cual será independiente e imparcial.

La regularización sobre algunos de los aspectos señalados en el acto de liquidación no le hace renunciar a su derecho a seguirse, oponiendo por el resto no regularizado.

Artículo 192.- Créditos insolutos y emisión de certificaciones. Las oficinas que controlen, a favor del Poder Central, ingresos o créditos de la naturaleza indicada en el artículo 189 de este Código, una vez vencido el plazo de pago y **firme el acto de liquidación de oficio o bien, revisado el mismo de oficio por la sección especializada del Tribunal Fiscal Administrativo,** deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y remitirlo al cuerpo de fiscales de cobro de la jurisdicción que corresponda, certificación que tendrá el carácter de título ejecutivo. Si una vez emitida la certificación, el deudor realizará pagos parciales de lo adeudado, el jefe del Departamento de Cobro Judicial podrá realizar, sin más trámite, la reliquidación correspondiente y emitir la nueva certificación con carácter de título ejecutivo.

Antes de remitir las certificaciones a la Oficina de Cobros, las oficinas que controlen los ingresos o créditos a que se alude en el

párrafo primero de este artículo deben notificar al deudor por cualquiera de los medios que autoriza el artículo 137 de este Código, que se le concede un plazo de quince días, contado a partir de su notificación, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago.

Si vencido el plazo señalado el deudor no regulariza su situación, dichas certificaciones deben ser enviadas de inmediato al fiscal de cobro competente, para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.

No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y multas que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución.

Artículo 182.- Garantías de pago.

1) En los casos en que el interesado ofrezca a la Administración Tributaria rendir garantía conforme al artículo 144 del Código o esta sea requisito para la formalización de un fraccionamiento de pago, la misma podrá ser, en orden de prelación:

a) Garantía a primera demanda o compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria.

b) Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera.

c) Fideicomiso de garantía sobre bienes muebles o inmuebles, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

d) Fideicomiso de garantía sobre títulos valores inscritos en una bolsa de valores autorizada o emitidos por el Banco Central de Costa Rica o el Gobierno de Costa Rica, en las condiciones que se establezcan mediante resolución general.

e) Prenda de títulos valores, debidamente inscrita ante la entidad de custodia respectiva.

f) Sobre otros bienes o derechos cuando, a juicio de la Administración Tributaria tengan posibilidad de fácil ejecución, sin acudir a la vía judicial, siempre que el interesado no pueda rendir ninguna de las garantías anteriormente descritas.

2) Las entidades aseguradoras o financieras a que se refiere el presente artículo, deberán ser supervisadas por la Superintendencia General de Seguros o por la Superintendencia General de Entidades Financieras, respectivamente.

3) Todos los costos y gastos asociados a la constitución y vigencia de la garantía correrán por cuenta del obligado tributario.

4) En los contratos de fideicomiso de garantía deben establecerse que ocurrida la causa de ejecución de la garantía, el fiduciario procederá a la venta o remate de los bienes dados en garantía y al pago de las obligaciones tributarias garantizadas, más sus respectivos intereses, debiendo entregar cualquier remanente al obligado tributario.

5) No se admitirá como garantía un crédito tributario, actual o futuro, a favor del interesado.

6) Podrá eximirse total o parcialmente al sujeto pasivo de la constitución de las garantías a las que se refiere el inciso 1) de este artículo en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria”

Bibliografía

Allende, M. (1964). Significado actual del principio "solve et repete". *Revista de administración Pública*.

Araya Rojas, M. (2013). El Solve et repete al frente del derecho Administrativo sancionador. Un examen de legitimidad. *Revista de Derecho, escuela de Posgrado N°3*.

Barrantes Echavarría, R. (2012). *Investigación, un camino al conocimiento, enfoque cuantitativo y cualitativo*. San José: EUNED.

Carlos, G. F. (1982). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Eva Luz, D. A., & Elia, B. P. (2008). *Metodología de la investigación*. Washington: Organización Panamericana de la Salud.

Ferreiro Lapatza, J. J. (1996). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

Giuliani Founrouge, C. M. (s.f.). The tax court of the United States.

Guiannini Fonrouge, C. (1937). El contenido del Impuesto. *Revista de Derecho Público*.

Hernández Valle, R. (1993). *El Derecho de la constitución*. San José, Costa Rica: Juricentro.

Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Poms.

Jinesta Lobo, E. (2009). *Tratado de derecho Administrativo*. San José, Costa Rica: IUS consultec S.A.

Maldonado Muñoz, M. (2014). Tributos, regla solve et repete y afianzamiento tributario. Crítica la decisión de la corte constitucional ecuatoriana. *Revista de Estudios Jurídicos*.

Pazos Jiménez, E., & Gutiérrez M., F. (2011). *Manual para el curso de métodos de investigación*. San José, Costa Rica: SECADE.

Rins, P. A. (2015). El principio del Solve et repete en el derecho tributario argentino. *Trabajo de graduación*. Escuela de graduados- FCE- UNC.

Rojas Ortega, A. F. (2015). Inconstitucionalidad del "solve et repete" en el código tributario costarricense. *Tesis*.

Sainz De Bujada, F. (1997). *Sistema de Derecho Financiero tomo I*. Madrid: Facultad de Derecho Computense.

Soto Kloss, E. (2009). *"Solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado Constitucional de Derecho"*. Santiago, Chile: LegalPublishing.

Torrealba Navas, A. (2009). *Derecho Tributario, parte General (Vol. Tomo I)*. San José, Costa Rica: Editorial Juridica Continental.

Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Villalobos Quirós, E. (1984). *Introducción al Derecho Tributario*. San José: EUNED.

Villegas, H. B. (1987). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas y derecho Financiero*. Buenos aires: Editorial Depalma.

Jurisprudencia

Sala Constitucional, sentencia N° 8621-98 de las dieciocho horas del primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho

Tribunal Constitucional de Chile, sentencia STC Rol N° 1345-2009, 25 de mayo de 2009

Sala Constitucional, Voto N° 7829-2007 de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil siete

Sala Constitucional, sentencia N° 5749-93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres

Sala Constitucional, sentencia N°2349-2003 de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil tres la cual indico

Sala Constitucional en su sentencia N° 135-2013 de las catorce horas y cincuenta minutos del nueve de enero del dos mil trece

Sala Constitucional, sentencia N°6644-99, de las doce horas con diecisiete minutos del veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y nueve

Sala Constitucional en su Sentencia N° 2422-98 de las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del tres de abril de mil novecientos noventa y ocho

Sala Constitucional en su Sentencia N° 1739-92 de las once horas y cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos

Sala Constitucional en su Sentencia N° 15-90 de las dieciséis horas y cuarenta y cinco minutos del cinco de enero de mil novecientos noventa

Sala Constitucional en su Sentencia N° 5469-95 de las dieciocho horas con tres minutos del cuatro de octubre de mil novecientos noventa y cinco

Sala Primera el Voto 01-F-S1-2016 de las nueve horas diez minutos del quince de enero de dos mil dieciséis

Sala Constitucional en su Sentencia N°2016-12496 de las dieciséis horas y quince minutos del treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis

Normativa

Constitución Política

Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley N° 4755

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Ley N° 3667

Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria Ley N°6069

Reglamento de Patentes Municipales del Cantón Central de San José, número 6755 del 20 de enero de 1997

Reglamento de Procedimientos Tributarios, Decreto ejecutivo N° 38277-H

Modificación al Reglamento de Procedimientos Tributarios, Decreto ejecutivo N° 39673-H

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y recaudación Tributaria, Decreto ejecutivo N°29264-H

ANEXOS

DECLARACIÓN JURADA

Yo José Alexander Porras Mena, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1146081 egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **ANÁLISIS DEL SOLVE ET REPETE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 01 días del mes de Febrero del año dos mil diecisiete.

Firma del estudiante

Cédula

ENTREVISTAS

ENTREVISTA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE HEREDIA

Entrevistada: Licenciada Mónica Taylor Hernández, resolutora de la subgerencia del Administración Tributaria de Heredia

1. ¿Podría explicarme a grandes rasgos cuál es el procedimiento de determinación que siguen en su departamento?

R/ A grandes rasgos desde San José nos seleccionan los casos y cada una de las administraciones toma los casos asignados, inician el procedimiento mediante la notificación de inicio, una vez desarrollada la auditoría comunica la propuesta provisional de regularización, en ese momento ya la Administración tributaria sabe ajuste se le hará al contribuyente y se le da 10 días para que presente alegatos contra esa propuestas provisionales. Una vez presentados se resuelven y presenta la propuesta definitiva de regularización, ahí se le indica al contribuyente que tiene dos opciones, manifestar su conformidad o disconformidad respecto a la propuesta de regularización planteada, en el primer caso se entenderá que acepta la propuesta y va a regularizar su situación y por ende deberá realizar el pago respectivo.

En caso de disconformidad se certifica el adeudo y se remite el mismo al departamento de recaudación pero ahí todavía no está firme el acto, sino que se hizo una determinación y se le indicaba al contribuyente que rindiera garantía a efecto de garantizar la determinación que hizo la administración, en la acción se

alegó que precisamente ese pedido de garantía no era válido y era violatorio a los principios razonabilidad y confiscatoriedad ya que no se podían exigir en una etapa donde no estaba firme el adeudo.

2. Es decir, ¿pasaban a cobro la deuda aun y cuando no estaba en firme el acto de determinación?

No, lo que hacíamos era que basados en el artículo 192 una vez determinado el ajuste si el contribuyente rendía garantía una vez firme el acto administrativo, si el tribunal fiscal administrativo lo confirmaba, se le daba un plazo de 15 días al contribuyente para que el mismo indicara si se ejecutaba la garantía o bien el pagaba y se retiraba la misma. Lo que se hacía antes de que estuviera en firme el acto era certificar el adeudo para trasladarlo al departamento de recaudación tal y como lo indicaba el artículo 192 de CNPT, pero esto fue declarado inconstitucional por la sala.

3 ¿Entonces ahora cuál es el procedimiento para cobrar las deudas a favor de la administración tributaria? ¿Deben plantear el proceso judicial correspondiente aun y cuando haya garantía sobre la deuda?

R/ No, no podemos hacer eso ya que ya no quedamos autorizados ni tan siquiera para poder certificar las deudas, indicando que será el MH el que debe realizar las modificaciones correspondientes al reglamento de procedimientos tributarios para

establecer el procedimiento correspondiente adecuándolo al voto de la sala constitucional.

3. ¿El hecho de no rendir esa garantía limitaba el derecho del contribuyente a apelar?

R/ NO, porque el contribuyente rendía la garantía y presentaban los recursos de revocatoria y apelación, o bien se iban al contencioso. Incluso el contencioso no había dicho que era confiscatoria la garantía solicitada por la Administración tributaria una vez realizada la determinación del tributo.

4. ¿Quiénes resolvían los recursos de apelación del acto de liquidación de oficio?

Los mismos auditores que determinaban cual era el ajuste y monto a pagar por el tributo eran los que resolvían el recurso de revocatoria.

5. ¿Considera usted que se dio la figura del solve et repete dentro del procedimiento de determinación de esta Administración Tributaria?

No, en ningún momento se le exigió al mismo llevar a cabo el pago del tributo o bien la rendición de una garantía como requisito o presupuesto procesal que permitiera la interposición de un recurso ordinario contra el acto de determinación de oficio. Es decir, nunca se limitó el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente al pago de un tributo o la rendición de una garantía la reforma lo único que quiso fue crear conciencia al contribuyente, tocándole la bolsa al mismo para hacerle entender.

6. Después del Voto de la sala constitucional, ¿cuál es la situación actual de los procedimientos determinativos?

La Administración Tributaria quedó atada de manos por cuanto declaró todo el 144 y determinó que todos los procedimientos que se habían iniciado con la norma anterior (la que incluía supuestamente el solve et repete) debían terminarse con el procedimiento de la vista inicial el cual es el que se encuentra vigente al día de hoy. Se revivió el traslado de cargos y se está siguiendo bajo ese formato los procedimientos actuales.

ENTREVISTA AL AUDITOR DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SAN JOSÉ OESTE

Entrevistado: Licenciado Jorge Duarte Sibaja, auditor en la Administración Tributaria de San José Oeste

1. ¿Cuál fue el desarrollo que se le dio al procedimiento de fiscalización y determinación con la reforma al artículo 144 del CNPT?

Indica que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de inicio a partir de ahí tienen 5 días para que el contribuyente aporte los documentos requeridos o bien ir a la empresa a realizar la auditoría correspondiente, a partir de ahí realizan una determinación del tributo y hacen una propuesta provisional, la cual tienen 10 días el contribuyente para aportar los alegatos contra esa propuesta de regularización, una vez resueltos dichos alegatos se llama al contribuyente a una audiencia final en la cual se le da el informe de los alegatos y se le da la

propuesta definitiva de regularización. Después de dicha audiencia tiene 5 días el contribuyente para regularizar o externar su disconformidad, si externa su disconformidad tiene 30 días para apelar dicha determinación.

2. Una vez realizada la fiscalización y notificada la propuesta provisional, ¿eran ustedes los que debían resolver los alegatos contra dicha propuesta?

Sí, nosotros éramos los que teníamos que resolver los alegatos contra dicha propuesta y llamar a una audiencia final al contribuyente para explicarle porque se tomó la decisión de mantener la determinación y explicarle parte por parte en que consiste dicha determinación.

3. ¿Considera usted que tiene la expertis y formación profesional que se necesita a la hora de resolver dichos alegatos?

No, nosotros no estábamos acostumbrados a realizar esas funciones, tanto así que los resolutores tenían que enseñarnos a resolver dichos alegatos porque no teníamos la mínima idea de cómo hacerlo, ellos alegan nulidades, indefensiones etc; cuestiones técnicas jurídicas de las cuales no tenemos conocimientos ni experiencia.

4. ¿Dentro del procedimiento de determinación que nos ocupa se requería el pago del tributo determinado o la rendición de una caución a efecto de proceder a la presentación de los recursos correspondientes?

No nunca fue necesario el pago del tributo o la rendición de una garantía con el fin de poder plantear los recursos que cabían contra la resolución de determinación, al principio hubieron contribuyentes que aportaron garantías, pero una vez presentada la acción de inconstitucionalidad dichas garantías fueron devueltas ya que la administración tenía miedo de pagar intereses por esos montos.

5. ¿Considera usted que se dio la regla del solve et repete dentro del procedimiento de fiscalización?

En algunos casos al principio de la entrada en vigencia de la reforma del artículo 144, cuando aún no existía el reglamento de procedimiento tributario se dio la figura ya que la Administración Tributaria exigió el depósito de garantías con el fin de que pudieran apelar los contribuyentes, pero una vez interpuesta la acción de inconstitucionalidad eso no volvió a pasar y se devolvieron las garantías que fueron dadas a la Administración Tributaria

6. ¿Cuál es la situación actual de los procedimientos de determinación en la Administración Tributaria de San José Oeste?

Aun y cuando la Sala constitucional declaró la inconstitucionalidad del art 144, pero existe una directriz que dice que los procedimientos que comenzaron con el artículo 144 el cual fue objeto de inconstitucionalidad deben terminarse con dicho procedimiento, pero estamos a la espera del nuevo reglamento el cual se supone se está redactando para ver cómo se sigue con el procedimiento normal.