



# BOLETÍN JUDICIAL

ÓRGANO DEL PODER JUDICIAL

AÑO CXXIV

La Uruca, San José, Costa Rica, martes 24 de julio del 2018

Nº 134 — 96 Páginas

## CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

### SALA CONSTITUCIONAL

Exp: 17-002812-0007-CO

Res. Nº 2018007690

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas cuarenta y cinco minutos del quince de mayo de dos mil dieciocho.

Acción de inconstitucionalidad promovida por **JOSÉ ALBERTO ALFARO JIMÉNEZ**, mayor, casado una vez, abogado y diputado de la Asamblea Legislativa, vecino de San Rafael de Escazú, con cédula de identidad Nº 1-673-801, **NATALIA DÍAZ QUINTANA**, mayor, soltera, diputada de la Asamblea Legislativa, vecina de Mora, portadora de la cédula de identidad Nº 1-1226-0846 y **OTTO CLAUDIO GUEVARA GUTH**, mayor, divorciado, abogado y diputado de la Asamblea Legislativa, vecino de Escazú, portador de la cédula de identidad Nº 1-544-893; contra el inciso d) del artículo 20 de la Convención Colectiva de Sistema Nacional de Radio y Televisión (SINART S.A.).

### Resultando:

Exp: 14-011798-0007-CO

Res. Nº 2016-12496

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las dieciséis horas quince minutos del treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis.

Acciones de inconstitucionalidad acumuladas, promovidas por **MAURICIO ESTRADA GÓMEZ**, mayor de edad, casado una vez, ingeniero civil, vecino de Hacienda Pinilla, Guanacaste, cédula de identidad número 106930771, en su condición de apoderado generalísimo de la sociedad **AGROGANADERA PINILLA SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula de personería jurídica número 3-101- 023617 (Nº 14-11798-0007-CO); **RANDALL MADRIZ JIMÉNEZ**, mayor de edad, divorciado, abogado, vecino de Heredia, cédula de identidad número 108340376, en su condición de apoderado especial judicial de la sociedad **COMERCIALIZADORA KONEKTA SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula de personería jurídica número 3-101-344545 (Nº 14-012588-0007-CO); **KENNEDY VILLALOBOS SALAS**, mayor de edad, casado, chofer, vecino de Pital de San Carlos, cédula de identidad número 1011530757, en su condición de apoderado de la empresa **INVERSIONES VILLAKEAL SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula de persona jurídica número 3-101-545171 (Nº 14-013602-0007-CO); **DIEGO SALTO VAN DER LAAT**, mayor de edad, casado una vez, abogado, vecino de Piedades de Santa Ana, San José, cédula de identidad número 107990043, y **RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ**, mayor de edad, casado una vez, abogado, vecino de Alajuela, cédula de identidad número 800730904, en su condición de apoderados especiales judiciales de **ANDRÉ TINOCO Y ASOCIADOS SOCIEDAD ANÓNIMA**, cédula de persona jurídica número 3-101-171153 (Nº 14-013019-0007-CO); y **LUISA. ORTIZ ZAMORA**, mayor de edad, casado, aFbirmoagdoa ddiigoita, l dve:ecino de Escazú, con cédula de identidad número 1 -923-771, en su condición de apoderado especial judicial de Brand Management Advisors Corp., cédula jurídica número 3-012-333385 (14-013742-0007-CO); contra los artículos 144, 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755, de 29 de abril de 1971, reformado por el artículo 1º, de la Ley Nº 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria; los artículos 153, 182 y 183, del Decreto Ejecutivo Nº 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario; el artículo 67, del Decreto Nº 35688-H, reformado por Decreto Nº 37477-H del 6 de diciembre de 2012; Directriz Nº DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012; la Resolución del Director General de Tributación Nº DGT-R- 011-13, de las 15 horas del 1º marzo de 2013; y la Instrucción General Nº 03- 2013, del 20 de marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización de la Administración Tributaria. Intervienen, también, en la acción **LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN y EL MINISTRO DE HACIENDA.**

### Resultando:

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 15:10 horas del 24 de julio de 2014, el accionante **Mauricio Estrada Gómez**, mayor de edad, casado una vez, Ingeniero Civil, vecino de Hacienda Pinilla, Guanacaste, cédula de identidad número 106930771, en su condición de apoderado generalísimo de la sociedad **Agroganadera Pinilla Sociedad Anónima**, cédula de personería jurídica número 3- 101-023617, solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), reformado por el artículo 1º, de la Ley Nº 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, y 182 y 183, del Decreto Ejecutivo Nº 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario. Alega que las normas impugnadas lesionan el derecho de defensa y al proceso debido, tutelados en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política, en la medida en que no se permite al contribuyente ser oído o presentar sus alegatos y pruebas, de previo a una decisión tan limitativa de derechos como lo es la determinación y liquidación de las cargas tributarias. En su criterio, la indefensión es total en cuanto a que si el administrado no satisface lo pretendido por la Administración, ésta puede certificar el adeudo y crea un título ejecutivo por medio del cual queda facultada para perseguir el patrimonio del contribuyente por la vía monitoria. De otro lado, las disposiciones reglamentarias cuestionadas son inconstitucionales en cuanto omiten regular una fase en donde se pueda demostrar si la garantía que aporta el administrado es suficiente o no a modo de respaldar el monto adeudado. Argumenta que, antes de la reforma que sufrió el artículo 144, por Ley Nº 9069 de 10 de setiembre del 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, quedaba claro que el contribuyente, que había sido objeto de una fiscalización tributaria, tenía la opción de impugnar, en sede administrativa, lo establecido por la oficina fiscalizadora y, mientras tanto, no verse obligado a ser objeto del cobro coactivo de la deuda, a través de los mecanismos y procedimientos a cargo de la Oficina de Cobro del Ministerio de Hacienda, incluso con la amenaza de los embargos que en sede judicial podía requerir el citado órgano, según lo dispuesto en el artículo 191, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A su juicio, existía un procedimiento respetuoso y garante del debido proceso constitucional, pues la existencia de los recursos administrativos permitía al administrado discutir la validez de esa determinación tributaria sin tener que sufrir las consecuencias perjudiciales que el pago inmediato del adeudo pudiera significarle para su patrimonio, lo cual era respetuoso del derecho de defensa tutelado en el artículo 39, de la Constitución Política. Afirma que, en materia fiscal, la incidencia que puede tener para la situación económica del contribuyente el tener que pagar inmediatamente el adeudo tributario que se ha establecido en el procedimiento administrativo, es determinante para la misma continuidad de su actividad generadora de renta. En una actuación fiscalizadora, la determinación parte de la premisa de que el contribuyente ha dejado de enterar al Fisco una suma de dinero, con el consiguiente deber de cancelarla, lo cual amerita que a ese administrado se le permita discutir la validez de la determinación, precisamente, porque en nuestro medio priva el principio de autoliquidación de la deuda tributaria, es decir, que es el contribuyente el que determina su deuda para con el Estado, y no es sino, posteriormente, que el Fisco puede considerar incorrecta esa declaración. Por ello, al momento de ser notificado de una actuación fiscalizadora que le implica una deuda, se le pone en una situación inesperada y contingente, siendo posible que ese monto que se le reclama no esté en disponibilidad financiera de satisfacerlo. Luego, el ejercicio de los recursos administrativos permite la discusión de esa determinación, incluso acudiendo a un órgano colegiado técnico, que revisa en definitiva de la legalidad de lo actuado por la Administración Tributaria. Luego de ese filtro de legalidad, es que cabe entender que se tiene el acto definitivo del Fisco. Es por ello, que las disposiciones jurídicas impugnadas, en su redacción previa, no hacían inmediatamente exigible el pago del adeudo tributario. Sin embargo, este panorama se vio radicalmente modificado con la promulgación de la Ley Nº 9069 del 10 de setiembre del 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, que implicó una profunda transformación del artículo 144, cuestionado. Con la nueva redacción de la norma, se produjo un serio cambio, ya que, ahora, al finalizar el procedimiento de fiscalización, el adeudo es inmediatamente exigible y además, es requisito para la discusión

que quiera establecer el contribuyente sobre la legalidad de esa determinación, bien el pago total, o bien, la rendición de la garantía que se menciona en ese artículo. Precisamente, a pesar que la anterior modificación entró en vigencia en el mes de setiembre del 2012, no es sino hasta el 2 de abril del 2014 que se publica el reglamento que menciona el texto legal, y que prescribe las garantías que podría ofrecer el contribuyente para no tener que cancelar en forma inmediata el adeudo tributario. Las normas de este Decreto Ejecutivo, que se estiman igualmente lesivas de las garantías constitucionales cuya tutela se invoca en esta acción. Considera que la modificación sufrida en punto a la exigibilidad inmediata del adeudo tributario, establecido en sede administrativa -salvo rendición de garantía- representa una afectación de garantías constitucionales que atenta contra los derechos fundamentales de los contribuyentes. Lo anterior, por cuanto la Administración Tributaria, a partir de la literalidad de lo dispuesto por el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios reformado, es investida de una competencia que atenta contra el derecho fundamental que tienen los administrados de poder discutir la legalidad de los actos administrativos sin necesidad de verse afectado en su patrimonio o situación financiera. Atenta, además, contra derechos fundamentales que se recoge en el mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios en los artículos 166, 167 y 180, principios de especial consideración y protección dentro del ámbito de las facultades de fiscalización y determinación otorgadas en favor de la Administración Tributaria. La reforma introducida por la normativa objeto de análisis, supone un cambio radical en lo que se refiere al momento en que la obligación tributaria determinada por los órganos actuantes se entiende como ejecutiva y ejecutoria. Con la anterior normativa, los órganos de fiscalización seguían un orden lógico para llegar a la verificación de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos objeto de fiscalización. En primer lugar, se llevaba a cabo una notificación de inicio de actuación a través del cual se establecían los alcances de la revisión a efectuar (impuestos a revisar, períodos fiscales, funcionario designado, etc.). A partir de la notificación de dicho acto administrativo, el auditor fiscal se encontraba autorizado para solicitar información de trascendencia tributaria al administrado tendente a verificar la procedencia de los montos objeto de reporte y, por ende, de la obligación tributaria sujeta a revisión. Concluida la actuación, la oficina administrativa respectiva emitía un acta de conclusión y, en supuestos de disconformidad, emitía un traslado de cargos y observaciones que tenían carácter intimatorio y preparatorio, de modo que en la etapa de “reclamo administrativo”, el contribuyente podía defenderse de todas las imputaciones efectuadas. Ese acto administrativo -traslado de cargos y observaciones- se constituía, en consecuencia, en el inicio del procedimiento determinativo, el cual gozaba de diferentes fases recursivas que se podían agotar, de previo a que la determinación fuera ejecutiva y ejecutoria. Así las cosas, no era sino hasta la firmeza de dicho acto en sede administrativa -condición que ocurría con el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo en su condición de superior jerárquico impropio- que la Administración Tributaria podía llevar a cabo la acción cobratoria en relación con aquel, con lo cual se garantizaba que la determinación de mérito fuera objeto de contradictorio dentro de un procedimiento debidamente reglado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169, del CNPT. La propia Sala Constitucional destacó el cumplimiento del debido proceso y el derecho de defensa bajo ese sistema, en atención a la posibilidad de interponer recursos contra el traslado de cargos, según lo indicó en sentencia N° 725-94 de las 10:42 horas del 04 de febrero de 1994, reiterada en resolución N° 1226-2014 de las 16:20 horas del 29 de enero de 2014. Pero todo ello cambió de manera radical con la nueva redacción del artículo 144, del CNPT, puesto que ahora la posibilidad de oponerse a la determinación que efectúa el funcionario fiscalizador se circunscribe a manifestar el rechazo a esas conclusiones y, para continuar con el ejercicio del derecho de defensa, que se tutela en el artículo 171, inciso 11), del CNPT, se debe pagar esa estimación a priori e inaudita hecha por dicho funcionario, o bien, rendir la garantía que se regula vía Reglamento. Esta nueva realidad, es una involución del sistema jurídico de garantías y derechos del administrado en nuestro Ordenamiento Jurídico. Esto por cuanto, bajo el anterior sistema de justicia contencioso administrativa, existía una norma que implicaba la obligación de pagar el importe de la deuda tributaria como requisito para acceder al proceso contencioso administrativo. Dicha norma lo era el artículo 83, inciso 2, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, disposición que regulaba la figura jurídica del “*solve et repete*”. Dicho instituto ha sido objeto de importantes cuestionamientos a nivel del Derecho Comparado, y también ha generado diversas sentencias de Tribunales Constitucionales, como es el caso de la sentencia C-318/98 de 30 de junio de 1998, aprobada por acta N° 25 de la Corte Constitucional de Colombia, así como la Sentencia 141-1988 del 12 de julio de 1988, dictada por el Tribunal Constitucional Español. A su juicio, con la reforma del artículo 144, del CNPT, se ha producido el “renacimiento” de la figura del “*solve et repete*,” -paga y reclama- en nuestro Ordenamiento Jurídico, lo cual no es más que una disposición inconstitucional del legislador, al proveer un nuevo ámbito de prebenda o situación de privilegio a favor del Estado frente al

administrado, con lesión del principio constitucional de tutela al acceso a la justicia, derivado del numeral 41, de la Constitución Política. Ese “renacimiento” se da en tanto es claro que el ejercicio de los recursos administrativos que caben contra el acto de liquidación de oficio que regula el artículo 144, del CNPT, está condicionado a la rendición de la garantía o el pago efectivo del adeudo determinado. Es, en concreto, disponer de un requisito económico para obtener la tutela administrativa, lo cual es inconstitucional y quiebra la línea jurisprudencial seguida por la Sala Constitucional en el análisis de la eliminación de esas situaciones de privilegio que ostenta la Administración Pública, según lo resuelto en sentencia N° 3669-2006 de las 15:00 horas del 15 de marzo de 2006. La actual redacción del artículo 144, del CNPT, impone una carga o restricción significativa para el contribuyente que quiere discutir la validez de la determinación tributaria de que ha sido objeto. Formalmente, el administrado tiene la posibilidad de interponer los recursos administrativos que ofrece el CNPT, pero ello no lo exime de garantizar o pagar, inmediatamente, el monto de los tributos supuestamente adeudados. A efecto de evitar ese pago inmediato, le resta solo la alternativa de la rendición de una garantía que deberá ser de satisfacción de la Administración, pero sin tomar en cuenta si existe una capacidad económica real para sufragarla. Precisamente, esa es la vinculación existente entre el numeral 144, del CNPT y los artículos 182 y 183, del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 7 de marzo del 2014), pues de la lectura de estos dos últimos numerales se aprecia que el Poder Ejecutivo únicamente reglamenta los instrumentos que sirven para rendir la garantía, pero omite la regulación de una fase en la que se pueda discutir si la valoración que hace la Administración sobre la propuesta del contribuyente es válida o pertinente para garantizar el no pago inmediato. Debe tenerse en cuenta, que el desarrollo reglamentario que hizo el Poder Ejecutivo no hace más que perpetuar la violación al acceso a la justicia, puesto que se contemplan únicamente algunas alternativas en el tema de las garantías a rendir, pero se omite por completo una regulación en cuanto al procedimiento para que el administrado pueda acreditar si cuenta con los medios económicos para rendir alguna o todas de esos instrumentos financieros. Luego, no se subsana la afrenta al principio constitucional del debido proceso. Las disposiciones reglamentarias contenidas en los artículos 182 y 183, del Decreto Ejecutivo citado, que complementan la norma cuestionada, son absolutamente claras en que, poco importa la verdadera situación económica del contribuyente, puesto que no se regula procedimiento alguno para que la Administración valore esa situación. Sencillamente, se enlistan las distintas formas de garantía, pero no existe norma discrecional alguna que permita a la Administración aquilatar si el contribuyente puede efectivamente acudir a alguno de esos mecanismos para garantizar el no pago inmediato de la deuda tributaria que fue establecida por el funcionario fiscalizador. Especialmente, dado que es claro que todas esas formas de garantías suponen cargas financieras adicionales para el contribuyente. Con ello, no solo se atenta contra el derecho fundamental de acceso a la justicia, incluso, con prevalencia del principio de pague primero, luego discuta, sino que, además, se echa de menos una valoración de la capacidad contributiva del administrado -artículo 167, del CNPT-, lo cual igualmente es violatorio de una garantía fundamental, tal y como lo ha resaltado esta Sala Constitucional en Sentencia N° 2349-2003 de las 14:42 horas del 19 de marzo de 2003. Si bien la anterior precisión de la Sala Constitucional es predicable del deber de contribuir, visto desde su más amplio concepto -artículo 18 del Texto Fundamental- a mayor razón debe ser especialmente celosa la Administración cuando analice la posibilidad que tiene el contribuyente de rendir la garantía que se viene comentando, como requisito previo para acceder a las etapas siguientes del procedimiento administrativo, lo cual es sustancial al debido proceso. De manera que, de hecho, la supuesta cláusula residual del citado artículo 144, para evitar el pago inmediato de la deuda, deviene en un nuevo impedimento para acceder a la justicia administrativa o jurisdiccional, pues se hace depender el derecho de recurrir a la rendición de una garantía, en cuyo trámite no se contempla posibilidad para que el contribuyente demuestre sus verdaderas posibilidades económicas, ya no solo sobre el pago del adeudo determinado, sino incluso sobre las garantías que se le “faculta” rendir. La lesión de la garantía de acceso a la justicia se produce porque el resultado de la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria es un acto administrativo que fija una obligación pecuniaria que debe ser cancelada en un plazo perentorio y, a ese momento, no ha existido un debido proceso en que se garantice el contradictorio y el derecho de defensa adecuado del administrado. Además, si el administrado quiere discutir la validez de la conclusión a que arribó la Administración Tributaria, o bien cancela la determinación, o bien, debe rendir una garantía a satisfacción de la Administración Tributaria para evitar los efectos del pago inmediato. Finalmente, las garantías a que puede acudir para lograr el objetivo del punto anterior no contemplan un análisis de la capacidad económica del contribuyente, y todas implican una carga financiera adicional para aquel. A su juicio, la situación descrita implica una seria afectación de la garantía del acceso a la justicia, fundamentalmente, por hacer depender el ejercicio efectivo de un derecho a la rendición de la

garantía económica que deriva de la relación de los artículos 144, del CNPT y los numerales 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H. Considera que el criterio de la Sala Constitucional externado en la sentencia N° 13332-2006, de las 17:35 horas del 06 de setiembre de 2006 es aplicable, por analogía, en el caso expuesto, con lo cual se evidencia la lesión al derecho fundamental de acceso a la justicia, derivado del artículo 41, Constitucional. De lo anterior, se deriva también el segundo reproche de constitucionalidad que se imputa al artículo 144, del CNPT y a los artículos 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H. Estas disposiciones suponen un serio conflicto con los principios que regulan la actuación de los órganos administrativo-tributarios, particularmente con los principios derivados del Debido Proceso, el cual se establece como pilar fundamental de actuaciones de esta naturaleza. Ello en resguardo del principio que deriva del artículo 39, de la Constitución Política, base del desarrollo que esta Sala ha elaborado sobre los alcances de la garantía del debido proceso. En el procedimiento anterior al reformado, el derecho a ser instruido de los cargos imputados se convertía en una garantía palpable para el contribuyente desde que, la forma de iniciar en cabeza suya un procedimiento determinativo, consistía en la emisión de un traslado de cargos y observaciones, acto preparatorio cuyo fin primordial residía en informar al sujeto pasivo sobre los elementos de hecho y de derecho configuradores de la determinación incoada en su contra. Como derecho derivado de este principio, el administrado podía presentar, dentro de un plazo razonable (dada la complejidad de la materia tributaria), prueba de descargo en contra de las manifestaciones del órgano estatal, además de interponer cualquier tipo de incidencia o reclamo en contra de las argumentaciones administrativas, estableciéndose una verdadera controversia entre la tesis tributaria y la del contribuyente tendente a garantizar la legalidad del acto administrativo dictado, de previo a su firmeza. El adecuado respeto de dichos principios y derechos-fundamentales para el correcto funcionamiento de la relación administrativa instaurada entre el Estado y los contribuyentes, se vuelve nugatorio con la reforma operada al artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Claramente, el nuevo procedimiento de determinación de la obligación tributaria, condiciona la posibilidad de que el contribuyente pueda discutir la legalidad del acto administrativo constitutivo de derechos en favor del Estado a la rendición previa de la garantía. Dicho de otro modo, el ejercicio del derecho fundamental a utilizar los recursos administrativos se ve limitado a un requisito económico, sea, la rendición de la garantía. Ahora, el contribuyente solo puede manifestar su aceptación o rechazo en cuanto a la determinación practicada, pero no será sino luego de pagar o rendir la garantía en vía administrativa o judicial, que podrá ejercitar su defensa jurídica en contra del traslado. Nuevamente se evidencia acá la involución que se ha producido en esta materia, lo que hace evidente que el legislador reduce injustificadamente un componente esencial de la garantía del debido proceso, cuando el acto inicial -el antiguo "traslado de cargos"-se transmuta en una acción cobratoria, para la cual, caso de inconformidad del contribuyente, se le obliga a cancelar el monto determinado, o garantizar una caución, pues de lo contrario, el ejercicio de los recursos administrativos (artículos 146 y 156, del CNPT) se vuelve en un ejercicio fútil, pues ello no detendrá las acciones cobratorias del Estado. Según se puede observar de la lectura de la normativa aplicable al caso, el procedimiento de determinación, en su primera etapa -fiscalización- carece por completo de la posibilidad de centrar una controversia entre los actores participantes. En atención al ordenamiento jurídico aplicable, la dinámica del procedimiento determinativo consiste, fundamentalmente, en el cumplimiento -por parte del sujeto pasivo- de los requerimientos emitidos en cabeza suya por el auditor fiscal, tanto así que, de no cumplirlos a cabalidad, pueden ser desplegados los efectos de sanciones tendentes a disuadir su comportamiento, en estricto apoyo de las facultades dadas al ente inspector. Bajo esta óptica, el contribuyente -a solicitud de la Administración Tributaria- entrega información entendida como necesaria para llevar a cabo las verificaciones que se estimen como pertinentes, con lo que se produce un claro sometimiento, por parte del administrado, a los requerimientos de la autoridad fiscal. Como parte de dicho sometimiento, no existe durante esta etapa del proceso un contradictorio a partir del cual pudiera cuestionarse el despliegue de las facultades llevadas a cabo por los órganos actuantes. Con el fin de contrarrestar la imposibilidad de ejercer el derecho de defensa en la etapa de fiscalización, la normativa anterior -artículo 144 y siguientes del Código Tributario- disponía la posibilidad de discutir el acto administrativo emanado de la auditoría fiscal de previo a su firmeza, todo con el fin de evitar posibles arbitrariedades que se hubieran podido producir durante el proceso de determinación correspondiente e impedir -en consecuencia- que el adeudo tributario respectivo no hubiera superado al menos el examen de legalidad proveniente de los órganos entendidos como revisores del dicho adeudo. En ese sentido, congruentemente, el anterior artículo 169, del CNPT, disponía que no se debían certificar los créditos fiscales originados en tributos regulados por el CNPT, sus intereses y recargos, que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no hubiese dictado resolución y, tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria. Esta posibilidad se

eliminó por completo con la normativa objeto de análisis, por cuanto, una vez concluida esta etapa de fiscalización, el acto que se indica en el artículo 144 es ya una autorización para el cobro inmediato de la deuda determinada, sin importar que se gestione o no un recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo o, en el peor de los casos, verse obligado a acceder directamente a la vía judicial en busca de una justicia más pronta. Ello genera, en consecuencia, una desigualdad entre los derechos y garantías de la Administración y los de los administrados, lo que deviene en una violación directa de principios elementales del procedimiento administrativo. El artículo 144, del CNPT actual, supone la emisión de un acto administrativo que, sin haber sido sometido a controversia, se entiende firme con su sola emisión, impidiéndose al contribuyente no solo un adecuado derecho de defensa, de previo a cualquier acción dirigida a ejecutar el cobro del adeudo, sino -más grave aún- poniéndose en peligro la capacidad contributiva de sujetos pasivos que, ante la emisión de un acto que pudiera ser ilegal, deban irremediablemente hacerle frente a su pago con la consecuente puesta en peligro de la actividad generadora de ingresos, lo cual deja patente la inconstitucionalidad de esa norma. Una disposición que impida al contribuyente ejercer la defensa efectiva de los cargos que se le imputan, como paso previo para ejecutar en cabeza suya una determinación tributaria, no puede ser respetuosa del principio de Debido Proceso, plasmado en el artículo 39, de la Carta Magna. Por otra parte, el artículo 144, del CNPT, entra en clara contradicción con una serie de disposiciones que han sido introducidas dentro del ordenamiento jurídico tributario y que, precisamente, pretenden evitar las arbitrariedades de comentario; tal es el caso de los artículos 171 y 186, del cuerpo normativo en cuestión. Bajo la actual redacción del artículo 144, del CNPT, el contribuyente no ha ejercitado a plenitud su derecho de defensa frente a la actuación fiscalizadora, y es el primer acto concreto en que se fijan las conclusiones de la Administración Tributaria el que despliega los efectos cobratorios inminentes en contra del administrado. Luego, para ejercitar su defensa, debe, o pagar el monto del adeudo establecido por el ente fiscalizador, o bien rendir la garantía, lo cual no es otra cosa que sujetar el ejercicio del derecho de defensa a un requisito económico. Luego, queda en letra muerta los derechos que el mismo CNPT está otorgando al contribuyente para su defensa, pues ello deviene incompatible si la utilización de los recursos administrativos se sujeta a una obligación pecuniaria adicional como lo es la rendición de la garantía. Solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por el artículo 1°, de la Ley N° 9069 de 10 de setiembre del 2012, y los numerales 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, denominado "Reglamento de Procedimiento Tributario", en el tanto el pago de la deuda o el rendimiento de una garantía, como requisito previo e indispensable para la discusión de los actos de liquidación de oficio que formule la Administración Tributaria, coloca al contribuyente en una situación de desventaja frente al estado, lo cual lesiona los principios y garantías fundamentales de acceso a la justicia y debido proceso.

2.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señala el accionante Estrada Gómez que dentro del expediente número 14-001709-1027-CA-4, que es proceso de conocimiento que se tramita ante el Tribunal Contencioso Administrativo, se invocó la inconstitucionalidad de las normas impugnadas.

3.- La certificación literal del escrito en que se invoca la inconstitucionalidad, en el asunto pendiente que sirve de base a la acción de inconstitucionalidad que se tramita en expediente número 14-011798-0007-CO, consta en autos.

4.- Por escrito presentado a las 13:34 horas del 06 de agosto de 2014, Randall Madriz Jiménez, mayor de edad, divorciado, abogado, vecino de Heredia, cédula de identidad número 108340376, en su condición de apoderado especial judicial de la sociedad Comercializadora Konekta Sociedad Anónima, cédula de personería jurídica número 3-101-344545, interpone acción de inconstitucionalidad, a la que se le asignó el número de expediente 14-012588-0007-CO, en la que solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y de la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012. Indica que, mediante resolución, documento número 1-01-024-12-41-03, la Administración Tributaria dictó el Acto de Liquidación de Oficio referente al Impuesto sobre la Renta, en el cual obliga a su representada a realizar el pago de la deuda tributaria que asciende a los trescientos millones cuatrocientos setenta y cinco mil cincuenta y dos colones, por concepto de cuota tributaria adicional y sus respectivos intereses, respecto al Impuesto sobre la Renta de período fiscal 2010, dentro del plazo de 30 (treinta) días hábiles siguientes a las notificación de dicho acto, salvo que se rinda garantía sobre dicha deuda dentro del mismo plazo, según lo establece el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por la Ley N° 9069. Aduce que el acto administrativo de liquidación de oficio que le fue notificado a su representada debe ser clasificado como acto final, pues ese acto es la manifestación final de la Administración Tributaria y él es objeto de impugnación. En este sentido, el

acto administrativo de liquidación de oficio participa de los elementos que integran el acto final administrativo; este acto, es el que concluye o cierra el procedimiento administrativo constitutivo, el cual puede ser revisado por razones de oportunidad o legalidad en un procedimiento administrativo de impugnación (recursos ordinarios). Además, el acto final debe distinguirse del acto firme. En este sentido, el acto firme es aquel que ha adquirido firmeza en vía administrativa por dos razones: por haber sido objeto de impugnación mediante todos los recursos previstos en la legislación (y aún así se mantuvo incólume) o porque el administrado no interpuso los recursos procedentes dentro del plazo establecido y el acto devino en firme por esa razón. Asimismo, de conformidad con la doctrina del Derecho Administrativo, todo acto administrativo se presume válido o legítimo, lo cual es recogido en el artículo 176, de la Ley General de la Administración Pública. Derivado de lo anterior, la ejecutividad del acto consiste en la exigibilidad inmediata del acto administrativo luego de ser comunicado. La ejecutividad es un atributo de todos los actos administrativos finales y consecuencia de la presunción de legitimidad o de validez del acto administrativo. El acto ejecutivo es diferente del acto ejecutorio, ya que la ejecutoriedad es la prerrogativa para ejecutar los actos administrativos válidos, o relativamente nulos y eficaces por sí y ante sí, sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia y aún en contra de la voluntad o resistencia del Administrado. Así, el artículo 148, de la Ley General de Administración Pública, ha establecido que el acto final es ejecutorio y, por lo tanto, los recursos administrativos interpuestos no suspenden su ejecución. Sin embargo, esta regla posee una excepción, la cual es que la ejecución del acto pueda causar perjuicios graves o de imposible o difícil reparación. En este sentido, cabe indicar que el proceso tributario es proceso cuya naturaleza reviste un especial interés, tanto para la Administración como para el contribuyente, por cuanto su naturaleza tiene directa incidencia con el patrimonio del contribuyente y que puede lesionar sus derechos. En el caso concreto del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, objeto de este recurso, resulta evidente que los efectos jurídicos derivados del acto de liquidación de oficio son gravosos, y su ejecución en el corto período de tiempo de 30 días, puede ser ruinoso para un contribuyente. Sobre todo, en el caso en el cual, producto del proceso de impugnación, el acto es revocado, modificado, anulado o de cualquier otra forma dejado sin efecto. Y si bien es cierto la legislación prevé el otorgamiento de un afianzamiento, la realidad de nuestro país y del mercado financiero y de seguros choca de frente con esa norma, pues, como es de conocimiento generalizado, ninguna institución ha puesto a disposición de los contribuyentes un mecanismo de afianzamiento con un costo financiero razonable y dentro de un plazo que permita cumplir con la fatalidad de los 30 días. Igualmente, es de todos conocido, que las instituciones financieras para emitir una fianza, aparte de la comisión que devengan como ganancia, exigen que el afianzado deposite a favor de la institución financiera el 100% del monto afianzado o garantías reales que cubran esa fianza. Aún cuando no es propio de la Sala entrar a conocer esos detalles financieros, resulta imposible para un contribuyente acceder al mecanismo de afianzamiento si no cuenta con el efectivo o los bienes inscribibles -inmuebles por lo general- que le permitan cumplir con los requisitos exorbitantes de las instituciones financieras que podrían emitir el afianzamiento. En los procesos de naturaleza tributaria, se debe dimensionar la aplicación de la excepción contenida en el numeral 148, de la Ley General de la Administración Pública, el cual es plenamente aplicable a esos casos. Por ello, debe esta Sala declarar en sentencia que la ejecución de un acto final de naturaleza tributaria, que no se encuentra en firme y que está siendo objeto de impugnación, implica un perjuicio grave y de imposible o difícil reparación para el contribuyente, que puede generar, no solo a la Administración, sino también para el funcionario que dicta el acto, responsabilidad. Para muchos contribuyentes, dichos montos y afectaciones representan un ataque grave a la continuidad de su actividad comercial, a la estabilidad de sus operaciones y, en algunos casos, incluso podrían obligar a pequeños y medianos empresarios a cerrar operaciones. Argumenta que la ejecutoriedad, con la cual se está revistiendo el acto administrativo de liquidación de oficio de impuestos (contenido en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios objeto de este recurso), riñe con los derechos constitucionales del contribuyente, específicamente, con lo estipulado en los artículos 171 y 180, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la que se presume la buena fe del actuar del contribuyente y el cumplimiento del debido proceso. La ejecutoriedad de este acto genera una lesión a los intereses de los contribuyentes, quienes, incluso, recurriendo dicha actuación y comprobando la legitimidad de sus argumentos contrapuestos, pueden verse afectados de forma irrecuperable en su patrimonio y operaciones. Asimismo, la ejecutoriedad de ese acto violenta el artículo de la Constitución Política que establece que no se deben imponer penas, incluso por faltas, a menos de que se otorgue una resolución firme de una autoridad competente, y previa oportunidad concedida al indiciado para ejercer su defensa. Por otra parte, el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), establece como una garantía para la determinación de los derechos y obligaciones de orden fiscal, que

toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación formulada contra ella. Así las cosas, el Acto de Liquidación de Oficio no reúne las condiciones mínimas para ejecutar el acto administrativo, pues derivado de esta ejecución se pueden generar gravísimas lesiones a los derechos económicos del contribuyente, sin haber ejercido los recursos ordinarios. En el derecho comparado, el artículo 144, del CNPT riñe con los derechos del contribuyente incluidos en la legislación canadiense y colombiana. En Canadá, el contribuyente tiene el derecho a no pagar deudas tributarias hasta que las mismas hayan sido revisadas por un órgano imparcial que es parte del Canadian Revenue Agency (distinto del que emitió la determinación de la deuda tributaria) e, incluso, si se han presentado recursos ante la Corte Fiscal de Canadá esas deudas tributarias no deben ser pagadas sino hasta que el recurso haya sido resuelto. Claramente los intereses continúan devengándose. Las únicas excepciones a la regla están expresamente establecidas en la Ley. Por otra parte, la legislación colombiana establece, en el numeral 12, del artículo 193, de la Ley N° 1607 de 2012, que el contribuyente tiene derecho a no pagar impuestos en discusión antes de haber obtenido una decisión definitiva en la vía administrativa o judicial, salvo los casos de terminación y conciliación autorizados por ley. La aberración en nuestra legislación fue introducida mediante la reforma al artículo 144, del CNPT, que propició la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Ley 9069), la cual no fue objeto de consulta constitucional, pues en los azares del Congreso no se consideró conveniente o necesario obtener el criterio de la Corte Constitucional. También, considera que la normativa impugnada viola el principio de razonabilidad. Según lo ha afirmado la Sala, a fin de determinar si una norma infringe el principio de razonabilidad, se debe realizar el juicio de razonabilidad. Esta figura busca determinar si los medios que se utilizan son los adecuados para la consecución de un fin determinado. Según se indicó, el bien jurídico tutelado en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es la tutela del erario público y si bien el Procedimiento Tributario debe ser eficaz para determinar y recuperar los montos que no han sido ingresados al erario público, la inconstitucionalidad de la norma deriva de la ejecución de un acto final que no se encuentre en firme. Al realizar el juicio de razonabilidad, considera que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no supera el examen de razonabilidad en cuanto a la razonabilidad en el fin, dado que, según lo ha indicado la Sala, mediante este criterio se pretende que el objetivo de la norma no riña con los fines previstos en la Constitución. No solo es necesario que un medio sea razonablemente adecuado a un fin, sino que es necesario verificar la índole y el tamaño de la limitación que por ese medio debe soportar un derecho personal. De esta manera, si al mismo fin se puede llegar buscando otro medio que produzca una limitación menos gravosa a los derechos personales, el medio escogido no es razonable. En el caso en concreto, este criterio no se cumple por cuanto el fin puede ser realizado ejecutando el acto administrativo cuando este se encuentre en firme y haya sido susceptible de los recursos de ley, todo en respeto del debido proceso y los derechos del contribuyente. Lo anterior pone en evidencia que la norma impugnada no supera el examen de razonabilidad, al utilizar como parámetro el acto administrativo final, mas no el acto en firme. Con lo cual, se concluye que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado mediante la Ley N° 9069, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, violenta el principio de razonabilidad, pues incluso existiendo recursos adicionales al acto de liquidación de oficio, su ejecutoriedad, representa una violación al derecho fundamental al debido proceso. Alega también que la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069, de 28 de setiembre de 2012, no dimensiona la aplicación temporal que se debe hacer para los aspectos regulados referentes al procedimiento. Por ello, mediante Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de Octubre del 2012, denominada "Lineamientos sobre la aplicación de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069 de 28 de Setiembre de 2012 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas", la Dirección General de Tributación fijó los criterios que se deben cumplir para la aplicación temporal de las reformas introducidas por la Ley N° 9069, incluida la modificación del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dicha resolución se refirió a la aplicación del artículo 144, del CNPT y, en ella, la Dirección General de Tributación interpreta que, para los procesos de fiscalización iniciados antes del 28 de setiembre de 2012, en las cuales no se haya emitido el Acta de Conclusión de Actuación Fiscalizadora, en el caso de las liquidaciones definitivas, se aplicará el nuevo procedimiento regulado en el artículo 144, modificado por la Ley N° 9069. Como consecuencia de esta interpretación, se produce una inconstitucionalidad, porque aún y cuando dicha directriz establece que no se aplicaría el cobro dentro de los treinta días posteriores a su notificación, la Administración sí está ejecutando dicho cobro, lo que genera una grave indefensión a los administrados. Con ello, la Administración está aplicando una norma de forma retroactiva, en violación de lo establecido en el artículo

34, de la Constitución Política, lo que deviene en inconstitucional. Solicita se declare que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como la interpretación de la aplicación en tiempo de dicho artículo, realizada mediante la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre del 2012, son inconstitucionales, por violentar los principios tributarios y normas sustanciales del Derecho Administrativo.

5.- Por resolución de las 16:12 del 06 de agosto de 2014, dictada dentro del expediente de la acción de inconstitucionalidad número 14-012588-0007-CO, la Presidencia de la Sala previno al accionante Randall Madriz Jiménez, en su condición de apoderado especial de la empresa Comercializadora Konekta Sociedad Anónima, bajo apercibimiento de denegar el trámite de la acción en caso de incumplimiento, aportar certificación completa del escrito en el que invocó, con anterioridad a la interposición de la acción, la inconstitucionalidad de la normativa impugnada, así como aclarar si su impugnación se encuentra o no en la fase de agotamiento de la vía administrativa.

6.- Por escrito presentado a las 13:26 horas del 12 de agosto de 2014, el accionante Randall Madriz Jiménez, en su condición de apoderado especial de la sociedad Comercializadora Konekta Sociedad Anónima, cumplió la prevención hecha. Señaló que los requisitos prevenidos ya habían sido cumplidos desde el momento de presentar la acción, pero, dada la prevención, los vuelve a presentar.

7.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover la acción de inconstitucionalidad, señala el accionante Randall Madriz Jiménez el recurso de apelación interpuesto en contra del Acto de Liquidación de Oficio Documentos N° 1-01-024-12-41-03, que corresponde al Impuesto sobre la Renta, presentado ante la Administración Tributaria de San José, el 18 de diciembre de 2013, y escrito de reiteración de agravios presentado ante el Tribunal Fiscal Administrativo el 29 de julio de 2014, en los cuales se invocó la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código Tributario y de la interpretación que realiza la Administración Tributaria para la aplicación en el tiempo de ese artículo, Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, denominada "Lineamientos sobre la aplicación de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069 de 28 de setiembre de 2012 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, como medio razonable de amparar el derecho que se considera lesionado.

8.- La certificación literal del escrito en que se invoca la inconstitucionalidad, en el asunto pendiente que sirve de base a la acción de inconstitucionalidad que se tramita en expediente número 14-012588-0007-CO, consta en autos.

9.- Por Voto interlocutorio de las 10:36 horas del 14 de agosto de 2014, se le dio curso a la acción presentada por Mauricio Estrada Gómez contra lo dispuesto en el ordinal 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los numerales 182 y 183, del Reglamento de Procedimiento Tributario (Acción N° 14-011798-0007-CO) y se confirió audiencia a la Procuraduría General de la República, al Ministerio de Hacienda y a la Dirección General de Tributación Directa.

10.- En escrito presentado a las 14:50 horas del 14 de agosto de 2014, Diego Salto van der Laet y Rafael Luna Rodríguez, en su condición de apoderados especiales judiciales de André Tinoco y Asociados Sociedad Anónima, interponen acción de inconstitucionalidad contra el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), por ser contrario a los artículos 7, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, acción a la que se le asignó el expediente número 14-013019-0007-CO. Manifiestan los accionantes que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, de la Convención, en la determinación de las obligaciones de orden fiscal, toda persona tiene el derecho a una audiencia con "un juez o tribunal competente, independiente e imparcial." Esto es, el derecho a que un tercero, independiente de las partes y que, ego al principio de imparcialidad, conozca el proceso y valide o anule las actuaciones de las partes, ante el inminente riesgo de arbitrariedad que representa que un mismo sujeto conduzca y ejecute el procedimiento, sin poder el administrado presentar las objeciones ante un tercero independiente e imparcial. Cabe indicar que la redacción del Convenio, así como de la jurisprudencia de la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos, es claro que la participación de un tercero independiente debe ocurrir de previo a la determinación de cualesquiera obligaciones de índole fiscal a cargo del ciudadano. En este sentido, el artículo 144, del CNPT, incumple tal disposición, toda vez que se coarta el derecho del contribuyente a un tercero imparcial, por cuanto se procede con la ejecución de un acto administrativo que determina la cuantía de la supuesta obligación tributaria, incumpliendo el mandato constitucional del artículo 7, de la Constitución Política. El artículo 8, de la Convención, viene a elevar a rango de derecho humano la posibilidad de recurrir para que un tercero imparcial e independiente conozca sobre sus defensas, siendo que el contenido de dicho derecho de defensa, consagrado a su vez en el artículo 39, de la Constitución

Política, es un derecho con un claro contenido sustancial y no meramente formal. Aducen que, previo a la reforma introducida en el año 2012, el contribuyente antes de pagar las obligaciones tributarias determinadas de oficio, contaba con las suficientes etapas procesales a efectos de realizar una defensa efectiva de sus derechos. Asimismo, y en concordancia con el artículo 8, de la Convención, antes de que se diera la obligación de ingresar al Fisco las cuotas tributarias determinadas de oficio, existía la revisión de un órgano imparcial, como lo es el Tribunal Fiscal Administrativo, que actuando como jerarca impropio realizaba una revisión imparcial de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria antes que estos se ejecutaran coactivamente. Por el contrario, el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributario, vino a vaciar de contenido la etapa de revisión de legalidad efectuada por el Tribunal Fiscal Administrativo, al contradecir lo establecido en los artículos 7, de la Constitución Política y 8, de la Convención, vedando el derecho a recurrir ante un tercero independiente e imparcial, previo al pago de la supuesta obligación. La norma insta en el ordenamiento jurídico costarricense la obligación de los contribuyentes de liquidar las deudas fiscales determinadas de oficio por los órganos fiscalizadores de la Dirección General de Tributación, sin que exista previamente la revisión de un tercero, independiente e imparcial, del procedimiento administrativo en cuestión, que otorgue la respectiva audiencia al sujeto pasivo en defensa de sus derechos, tal cual lo establece la Convención. El numeral 144, del CNPT, limita el acceso a una instancia independiente e imparcial, siendo que se condiciona el acceso al derecho fundamental de defensa consagrado en el artículo 39, de la Constitución Política y en el 8, de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, el cual, conforme a lo establecido por este órgano de control constitucional, no solo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la administración pública. Para que el contenido del derecho de defensa no se vea vaciado, es absolutamente imperativo que sea ante un tercero, independiente de las Administración Tributaria e imparcial, que se interpongan las defensas de derecho, el cual podrá resolver sin los vicios que se derivan de ser juez y parte. Es esta la razón por la cual La Convención estableció el artículo 8, supra citado, y ante lo preceptuado por el artículo 7, de la Constitución, el artículo 144 no puede venir a cercenar dicho derecho, ya que estaríamos frente a la inobservancia e incumplimiento de un Tratado Internacional, y por ende, una violación al ordenamiento jurídico costarricense, el cual debe reposar estrictamente apegado a las normas y principios constitucionales. La Jurisdicción Constitucional, en función de la jerarquía normativa vigente, debe "revisar" que la legislación ordinaria no contradiga las normas de rango superiores, ya que su inobservancia deviene en un incumplimiento de sus funciones legales y constitucionales, conforme lo establece el artículo 10, de la misma Constitución Política. En ese sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido en su jurisprudencia, que las garantías del precitado artículo 8 son de aplicación no solo a la materia penal, sino para efectos de la determinación de las obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, e igualmente aplicables a los procedimientos administrativos. En criterio de los accionantes, así lo dejó establecido la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá. Señala que, en materia fiscal, la ejecución supone la previa determinación de la obligación tributaria, que según lo consagrado en la Convención debe ser realizada por una tercera parte independiente e imparcial. Consideran que el acto derivado de la aplicación del artículo 144, del CNPT, a pesar de ser aparentemente válido y eficaz, no debe ser ejecutable sino hasta que haya sido revisado por aquel tercero imparcial. Un juzgador que asume la función de acusar y, a la vez, decide el caso, es claramente un infractor del principio del juez imparcial; tal juez, que sostiene una acusación contra un imputado, ha perdido por ese mismo hecho, y en tal caso concreto, la objetividad e imparcialidad que debe caracterizar la función de juzgar, según lo ha afirmado la Sala Constitucional, en sentencia número 2007-01621 de las 08:30 horas del 15 de agosto de 2007. Estiman que existe una clara violación de jerarquía normativa, por cuanto el impugnado artículo 144, del CNPT, es contrario al artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Por ello, y en respeto al artículo 7, de la Constitución Política, el artículo 144, del CNPT, resulta inconstitucional. Con base en todo lo anterior, resulta evidente que, de no declararse la inconstitucionalidad solicitada, el efecto real y práctico bien puede ser que se fuerce a empresas a cerrar y quebrar, al exigiárseles pago o garantía de una supuesta deuda aún no determinada en firme, ocasionando gravísimos e irreparables daños al contribuyente y a la economía nacional, y pudiendo darse frecuentemente el caso de que la imputación y determinación de pago se constituyan en ilegales o ilegítimas o injustas. Pero ya sería muy tarde semejante determinación, puesto que el contribuyente ya no existiría como tal o no tendría ninguna capacidad de existencia. En razón de lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha establecido las pautas en relación con lo se debe entender por un juez independiente e imparcial, en los términos del artículo 8, de la Convención. Citan como ejemplo de esto lo resuelto en el caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica, fallo en el cual la Corte consideró que el derecho a ser

juzgado por un juez o tribunal imparciales es una garantía fundamental del debido proceso. Sin embargo, a pesar de las prohibiciones de rango internacional comentadas, nuestro legislador, a partir de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, optó por instaurar como regla general la posibilidad de ejecución del acto administrativo de liquidación previo a su firmeza administrativa. Afirman que con esto el legislador incumplió lo indicado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a través de la inobservancia de lo establecido en el artículo 7, de la Constitución Política, al crear una norma contraria a lo dispuesto en un Convenio Internacional, y, con ello, fue omiso en introducir garantías procesales que permitan equilibrar los efectos de la liquidación tributaria y el derecho a la tutela judicial efectiva, irrespetando en mayor medida las garantías consagradas en el artículo 8, de la Convención y, consecuentemente, el artículo 7, Constitucional. Sin detrimento de lo anterior, aún en los supuestos en los que se rinda garantía, se sigue lesionando el marco constitucional, al ser vedado el conocimiento de un tercero imparcial sobre los alegatos del contribuyente, quien debe incurrir en obligaciones dinerarias para poder garantizar el pago de una deuda que aún no se encuentra en firme y que fue determinada por el mismo sujeto que ejecuta su cobro. La concatenación de hechos, desde la imposibilidad de acceder a un tercero independiente e imparcial para que conozca sobre el derecho de defensa, en clara violación al principio de jerarquía de las normas, hasta el pago o afianzamiento, repercuten en la violación del numeral 8, de la Convención y 7, Constitucional. La ejecución práctica del otorgamiento de una garantía en nuestro sistema financiero, dista mucho de ser un medio alternativo al pago del adeudo, dado el alto costo financiero que conlleva, así como la dificultad para que, dentro del plazo de 30 días, pueda ser rendida. La emisión de una fianza, como actividad comercial, implica un margen de ganancia traducido como comisión, el cual recae sobre su tomador, aparte del deber de garantizarle a la propia afianzadora la capacidad de cubrir el monto afianzado en caso de que este sea ejecutado, lo cual se hace mediante el depósito del valor total, o a través de garantías reales sobre bienes. Lo anterior, no es sino expresión clara que la rendición de garantía no viene, bajo ninguna premisa, a dejar de lesionar el derecho constitucional de los ciudadanos a ser escuchados, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tercero, independiente e imparcial. Tratar de interpretar lo contrario, por la mera posibilidad de rendir una garantía, significa vaciar de contenido efectivo el artículo 8, de la Convención. Adicionalmente, debe distinguirse entre la posibilidad legal de rendir una garantía y la posibilidad real de rendir una garantía. En efecto, lo dicho por el artículo 144 señala como medio para evitar el acto de cobro, que el contribuyente garantice de forma suficiente al Estado en caso de que, posteriormente, se determine la legalidad del cobro administrativo. No obstante, en caso de que los contribuyentes no cuenten con medios propios para garantizar el pago, se tendría que acudir a entidades financieras para lograrlo, lo que supone que, a cambio de que la institución financiera garantice el eventual pago, le va a exigir exactamente la misma garantía al contribuyente, el cual, como se dijo, en caso de no tener medios propios, se vería imposibilitado de hacerlo. Por su parte, la adopción de medidas cautelares en vía administrativa o en vía judicial que suspenda la ejecución del acto administrativo, tampoco son argumentos de derecho a favor de lo contemplado en el artículo 144, del CNPT, dado que se trata de un proceso adjetivo, el cual se encuentra en función del proceso principal, y bajo ningún supuesto se entiende que viene a conocer sobre las razones de fondo del acto administrativo, como tercero independiente e imparcial, tal cual lo ordena el artículo 8, de la Convención. El propósito de una medida cautelar es garantizar la eventual eficacia de la sentencia, no resolver por el fondo, ni mucho menos adelantar criterios sobre la posible resolución, sino garantizar que una eventual sentencia en el evento de que pueda ser acogida, la demanda se pueda realizar. Con base en lo anterior, concluyen que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lesiona el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y, por ende, el artículo 7, de la Constitución Política, el cual establece la supremacía de los Convenios Internacionales sobre las Leyes de República, al haberse aprobado una norma de rango legal que incumple y contradice lo indicado por un Convenio Internacional, máxime en un supuesto como el actual, en donde el incumplimiento jerárquico genera, concomitantemente, una violación al derecho de su representada a ser oída por un juzgador competente, independiente e imparcial, en la determinación de sus derechos y obligaciones de índole fiscal. A pesar de estar ante un acto de liquidación aparentemente válido y eficaz, este no debe ser ejecutable hasta que no haya sido revisado por aquel juzgador independiente e imparcial, sea en sede administrativa o judicial. Solicitan de declare con lugar la acción y se anule por inconstitucional el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por ser contrario a los artículos 7, de la Constitución Política y 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

11.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover la acción de inconstitucionalidad N° 14-013019-0007-CO, los accionantes Diego Salto van der Laet y Rafael Luna Rodríguez, en su condición de representantes de André Tinoco y Asociados Sociedad

Anónima, señalan el recurso de apelación planteado por su representada ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el 22 de julio de 2014, contra los actos de liquidación de oficio N° 1-11-076-13-033-041-03 y N° 1-11-076-13-034-041-12, en el que se invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada, el cual pende de resolución.

12.- La certificación literal del escrito en que se invoca la inconstitucionalidad, en el asunto pendiente que sirve de base a la acción de inconstitucionalidad que se tramita en expediente número 14-013019-0007-CO, consta en autos.

13.- Por voto interlocutorio N° 2014-013781, de las 14:30 horas del 20 de agosto de 2014, la Sala dispuso la acumulación de la acción de inconstitucionalidad N° 14-012588-0007-CO a la que se tramita bajo el expediente número 14-011798-0007-CO.

14.- Por escrito presentado a las 14:32 horas del 27 de agosto de 2014, Kennedy Villalobos Salas, mayor de edad, casado, chofer, vecino de Pital de San Carlos, cédula de identidad número 1011530757, en su condición de apoderado con facultades suficientes de la empresa Inversiones Villakeal Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-545171, interpone acción de inconstitucionalidad, a la que se le asignó el número de expediente 14-013602-0007-CO, en la que solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 144, 145, y 182, del Código Tributario, reformados por Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012; del artículo 67, del Decreto N° 35688-H, reformado por Decreto N° 37477-H del 6 de diciembre de 2012; de la Resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13, de las 15 horas del 1° marzo de 2013; de la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre 2012, del mismo Director, que confiere efecto retroactivo a la reforma fiscal; de la Instrucción General N° 03-2013, del 20 de marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización, que es “actuación de facto” de su Director, quien se arrogó facultades no conferidas por el Ordenamiento jurídico y sin publicación en el Diario Oficial; y del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Argumenta que el actual artículo 144, del Código Tributario (CT) quebranta el debido proceso por supresión del período conclusivo del procedimiento administrativo y emisión de la “resolución determinativa”, sustituida por un “acto administrativo de liquidación de oficio” que viola la legítima defensa. Además, los artículos 145 y 182, CT, introducen el instituto del “poder discrecional” en la materia fiscal, que es eminentemente reglada. Por ende, la adopción de los numerales 145 y 182, son contrarios a la Constitución y a la Ley General de la Administración Pública (LGAP) como parte del parámetro de constitucionalidad. Manifiesta que el nuevo procedimiento tributario concluye en el “período preparatorio-liquidatorio”, sin la etapa generadora de la Resolución Determinativa, como siempre lo han ordenado los artículos 120 a 127, del CT, para concluir con el eslabón dispuesto en el 147, CT, vigentes. Acusa que otra gravedad de la reforma tributaria del 2012, son las normas anexas que se impugnan por quebrar la Constitución, como las que confieren la potestad de dictar el “acto administrativo de liquidación de oficio”, a los mismos auditores fiscales del país, a través de un reglamento autónomo de organización de la Tributación. En general, considera que el desplome de fondo que presenta la reforma tributaria del 2012 es que sus redactores fueron administradores, economistas y algún contador, quienes excluyeron a los abogados, y suprimieron del procedimiento etapas primordiales propias de un Estado Constitucional de Derecho, tutoras del “debido proceso” y, además, la eliminación de la Resolución Determinativa, instituto procedimental diferente a un “acto administrativo de liquidación de oficio” (AALO). El meollo, como resultado del actual inconstitucional “procedimiento administrativo-tributario”, redactado con la ausencia de juristas, fue que, de principio, aquellos funcionarios no conocen la diferencia entre dos figuras fundamentales, la liquidación fiscal y la Resolución Determinativa, así como el requisito sine qua non de que la actuación de los auditores actuantes es reglada y no discrecional, como ahora lo introduce el artículo 182, del CT, que no es más que una errónea copia del artículo 216, de la Ley General de la Administración Pública. Señala que la “liquidación tributaria” es un acto preparatorio que constituye la conclusión de la primera etapa del procedimiento administrativo, ya que, si el contribuyente no acepta lo “liquidado” por los auditores fiscales, continuará el siguiente estrado con la “vista inicial” (como lo regulaba el viejo artículo 144, del CT) para concluir con la Resolución Determinativa. Aduce que con la eliminación de la regla contenida en el artículo 146, del CT, el único funcionario con “poder de imperio”, o sea, con la necesaria competencia para crear a favor del Fisco una obligación pecuniaria a los administrados-contribuyentes del país, que afectará su patrimonio, es por intermedio de la voluntad del funcionario Director General de Tributación, nadie más, como lo exige el inciso g), del artículo 147, CT, en relación al artículo 129, de la LGAP, lo que no sucede en la actualidad, por cuanto los auditores fiscales fueron autorizados contra el Derecho de la Constitución, para dictar, emitir y firmar el AALO. Continúa diciendo que el actual artículo 144, del CT, ahora regula el dictado de un acto administrativo de liquidación de oficio, con una regla mutilada y adaptada del procedimiento argentino, cuando el resto del Ordenamiento

patrio y extranjero regula y encamina el dictado de la necesaria Resolución Determinativa, artículo 147, CT, como un acto necesariamente reglado, igual que todo el procedimiento tributario, como todo el Capítulo II sobre los Procedimientos ante la Administración Tributaria (artículos 120 a 127, del CT), así como el párrafo 2°, del artículo 40, el párrafo 3°, del artículo 163, el párrafo 2°, del artículo 186, el inciso d), del artículo 196, todos del CT, reglas vigentes que se refieren a la Resolución Determinativa, no a un AALO, porque se trata de especies diferentes del género “acto administrativo”. No obstante lo expuesto, “la liquidación” siempre estuvo presente en el procedimiento tributario desde la promulgación inicial del CT, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, en la Vista inicial o Traslado de Cargos, que luego fue más elaborado con el Decreto 29264-H, del 7 de febrero 2001, en los artículos 72, párrafos 5°, 6° y 7°, y los incisos d) y e), de los artículos 76 y 77, que regulaban las liquidaciones previas y las definitivas, hoy derogados. Sostiene que el AALO es un acto administrativo preparatorio, diferente a una resolución determinativa, regulados hoy al unísono en el mismo cuerpo normativo CT, con lo cual la reforma del 2012 produjo un problema, ya que el AALO lo emiten los auditores fiscales del país (sin competencia), acto que causa estado, que deviene en líquido y exigible a los 30 días, pero, por el contrario, la resolución determinativa la tiene que dictar el Director General de Tributación, pero no lo realiza, por lo tanto, el país se encuentra inmerso en una enorme inseguridad jurídica. A su juicio, el artículo 182, del CT, es un virus infeccioso en el Ordenamiento fiscal, que provocará una pandemia que afectará al Derecho aduanero, al municipal y al de los demás entes públicos que aplican supletoriamente el Código Tributario -como el IFAM, y otros- en sus procedimientos, por cuanto en materia fiscal no tienen cabida las decisiones discrecionales, como lo permite el nuevo ordinal, tal y como lo indicó la Sala en sentencia número 5015-2004. Afirma que es algo completamente inaceptable en el Derecho tributario, que lleva a su desnaturalización, el que el auditor fiscal rechace los gastos deducibles de un administrado (artículo 8, de la Ley del Impuesto sobre la Renta) con base en criterios de oportunidad o conveniencia, junto con la aplicación, en el procedimiento, del sistema determinativo indirecto sobre base presunta, artículos 116, 124 y 125 CT, o sea, infringiendo y todavía con poder discrecional, en conclusión, un procedimiento contra los que producen y generan riqueza para sostener las cargas públicas. Acusa que la nueva redacción del artículo 144, del CT, viola el principio del “debido proceso” -positivado en los artículos 39 y 41, de la Constitución-, por eliminación del período determinativo y sus etapas señaladas, que con lo que se provoca indefensión, y la aplicación de un procedimiento, sin la publicación del reglamento, que no aparece hasta el 2 de abril del 2014, y, en sustitución, mediante machotes pre-elaborados contenidos en el Instructivo General N° 03-2013 de 20 marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización, en la persona de su Director, quien se arrogó la competencia para dictar normas generales de procedimiento administrativo de aplicación general, con violación del artículo 11, Constitucional, y sin publicación en el Diario Oficial. También se viola la “seguridad jurídica”, -artículo 129, ibídem- y la necesaria “idoneidad” -artículo 192, ibídem- de los servidores públicos auditores fiscales, para practicar ellos mismos, la investigación contable y luego, la liquidación impositiva y la sanción tributaria, generando un acto administrativo “final” que agota la vía administrativa, tomado en un solo estrado procesal -contrario al artículo 8.-1.2., de la Convención Interamericana de Derechos Humanos (Pacto de San José)- arrojándose nuestros “auditores” funciones que no les corresponden - artículo 11 ibídem-, o sea, “sin competencia”. Con ello también se viola la “dignidad humana” de los contribuyentes, porque en sede administrativa, los mismos servidores públicos que practicaron la auditoría fiscal, sin ser Contadores Públicos (ni Contadores Privados autorizados), son la misma persona que define el caso, sin ser abogado, con expulsión de la “legítima defensa”, artículo 33 ibídem, lo que provoca indefensión. Los llamados “auditores” (órganos actuantes de la Administración, como los señala el artículo 144 CT) son, sencillamente, empleados del Gobierno, escogidos, designados y comisionados para crear una obligación de Derecho público y dictar una sanción, los dos actos “en conciencia”, artículo 35, ibídem. En síntesis, cómo se puede confiar en la legalidad de la actuación administrativa si la investigación pericial-contable y el acto administrativo liquidatorio y sancionatorio son emitidos “sujetos al leal saber y entender” de los servidores públicos designados como “auditores”, los cuales conocen y dictan, además, la revocación, resolviendo los alegatos de los administrados en materia contable, sin ser tener el grado de Contadores, y resuelven la procedencia o improcedencia de alegatos jurídicos, sobre la interpretación y aplicación del Derecho (administrativo, constitucional, procesal, tributario), sin ostentar el grado académico de Licenciados en Derecho. Estima que estos funcionarios podrían haber cometido el delito de ejercicio ilegal de una profesión, como lo señala el Dictamen del Colegio de Abogados y Abogadas N° AL-11-2011, que define la actuación de las personas sin preparación adecuada como mala praxis y, por ende, son denominados por el Colegio como “delincuentes”. El artículo 147, CT, después de la reforma, es “letra muerta”, una afrenta a la dignidad de la justicia y a la de los contribuyentes porque no tiene aplicación. Igual en

relación con el artículo 142, CT, sobre el “término de prueba”, ya que en ningún momento del procedimiento se despliega, pues se eliminó la Vista inicial o Traslado de Cargos, ante el mismo “auditor” que va a resolver “en conciencia” sobre temas contables y jurídicos, y decidir una revocatoria contra un “acto reglado”. Cabe cuestionarse si después de la reforma por Ley N° 9060, la determinación fiscal y sanción tributaria son “actos discrecionales”. Por mera conveniencia o simple comodidad del Fisco para cobrar anticipadamente, cercenando los derechos fundamentales y humanos, se eliminó del iter procedimental, los estadios señalados, previstos en el momento procesal científicamente previsto por el Derecho procedimental. Con lo cual, la normativa quedó ahora arbitrariamente contrario al “debido proceso”, pues una vez terminada la investigación fiscal, la “emisión del acto administrativo de liquidación de oficio” que define el caso, “causa estado” y deviene en líquido y exigible. Ese acto administrativo de liquidación de oficio se emite así: una vez concluida la función fiscalizadora (que suponía la practicaba un Contador Público) se convoca al sujeto pasivo a una audiencia en la que se le informa sobre los resultados obtenidos por el auditor y, en ese mismo acto, se le presenta el expediente administrativo y se le propone regularizar lo que corresponda. En ese momento le dan cinco días para que decida lo que quiera hacer. Señala que antes de la reforma había treinta días para impugnar el Traslado de Cargos y ofrecer prueba, y tomando en consideración que hay que fotocopiar el expediente y estudiarlo, el plazo de cinco días igual viola los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad. Si el administrado no acepta pagar, en diez días le comunican el “AALO”, que le obliga a cancelar la nueva obligación ya cuantificada, en los treinta días siguientes. El nuevo “acto administrativo-fiscal” y la “sanción”, luego de la reforma, los dicta el mismo “auditor fiscal”, por ordenarlo el numeral 4, del artículo 67, del Decreto Autónomo N° 37477-H. Los nuevos actos administrativos liquidatorios, emitidos por el “auditor”, no tienen el rango de una resolución administrativa -acto reglado- por cuanto no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 147, CT. Son un acto administrativo preparatorio que a la vez define el fondo, sin un motivo válido, basado en un “debido proceso” con plena evacuación de prueba, ni razonamiento jurídico técnico, lo que equivale a una “vía de hecho”. El artículo 144, CT, conculca, a su vez, el artículo 8.1, de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos por violación del “debido proceso” por supresión de los estrados procesales señalados, como los estipulados a su vez en el mismo ordinal 8.2. en sus incisos b), c) y h). El señalado artículo 144, CT, también viola el principio general de Derecho contenido en el artículo 16, de la Ley General de la Administración Pública, ya que en ningún caso pueden dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la tecnología, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, conceptos que se resumen en la razonabilidad y proporcionalidad de la norma como parámetros de constitucionalidad, conforme la resolución de la Sala Constitucional N° 2359- 2004. Estima contraria al principio de razonabilidad constitucional, la introducción en el Derecho tributario del instituto del poder discrecional, mediante artículo 182, CT, así como el recurso de revocatoria que solo procede contra actos discrecionales. Los servidores públicos que integran el grupo de auditores, trabajan después de la reforma -Ley N° 9069- con tres trajes. Con el primer atuendo ejercen la función de “auditores fiscales”, sin ser Contadores; con el segundo ropaje, se visten de “jueces administrativos” y dictan el acto de liquidación impositiva que “causa estado”, pues define el asunto por el fondo deviniendo la obligación ex lege, en líquida y exigible, tomada en una sola instancia, sin ser abogados; finalmente, con un tercer traje, ellos mismos conocen del recurso de revocatoria previsto en el nuevo artículo 145, del CT, en relación al artículo 67, del Decreto Autónomo N° 37477-H, revocatoria que no procede contra actos reglados. Los “auditores”, que practicaron una investigación contable a la sociedad que representa, no son graduados ni en Contabilidad Pública ni en Derecho y, en consecuencia, resolvieron y crearon con su voluntad -solo porque están en la planilla del Gobierno- una obligación contra su representada. Acusa que todas las actuaciones practicadas por los auditores “multifacéticos” o “multifuncionales” en el procedimiento son “en conciencia”, sujetas a su “leal saber y entender” y, en consecuencia, sin idoneidad constitucional, actuaciones que son contrarias a la doctrina y a la jurisprudencia de la Sala en votos números 6057-02 y 12005-01, entre otros. Indica que, sin norma autorizante con rango de ley y, por ende, con infracción del artículo 11, de la Constitución, el Poder Ejecutivo reformó el Decreto Autónomo de Organización N° 21427-H de 6 de julio 1992 y sus variantes, denominado “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, N° 35688-H, conforme reforma introducida por Decreto N° 37477-H de 6 de diciembre 2012, publicado el 21 de diciembre 2012, mediante el cual otorgan competencia atributiva de “poderes de imperio” a los “auditores”, para que ellos emitan “el acto administrativo de liquidación de oficio”, el sancionatorio y la revocación, a través de la norma reglamentaria establecida en el artículo 67, del Decreto N° 37477-H, de 6 de diciembre 2012. Acusa que las inconstitucionales reglas impugnadas, derogaron implícitamente en su momento, los numerales 118, 119, 120 y 121, del Reglamento Ejecutivo N° 29264-H, quebrando el principio de la

escala jerárquica de las normas, artículo 6, de la LGAP. Luego, como el señalado Decreto Autónomo no dispuso quién debía firmar los actos administrativos de liquidación AALO y sancionatorio, para terminar de complicar el procedimiento administrativo, el Director General de Tributación dictó la resolución N° DGT-R-011-13 de las 15:00 horas del 1° de marzo 2013, que en el artículo 1 dispone que en tanto no exista criterio legal que establezca quién ostenta la competencia para firmar los actos administrativos en las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes, se seguirán firmando en forma conjunta por los gerentes y subgerentes de las administraciones territoriales y de la administración de grandes contribuyentes nacionales, lo cual es un error del Director General de Tributación, porque lo que hace falta no es un “criterio legal”, sino una ley que autorice la delegación, como la que suprimieron. Señala que ahora los actos administrativos los firman todos los funcionarios de la Gerencia Tributaria de que se trate porque con la eliminación de la regla del artículo 146, CT, y promulgación del artículo 67, del Decreto Autónomo, el Director de Tributación perdió la facultad de ejercitar los institutos de la delegación de competencia y la delegación de firma, que no es lo mismo. Ninguno de esos servidores públicos tiene la “debida idoneidad” -artículo 192, Constitucional- para conocer, resolver y firmar el AALO y la resolución sancionatoria, porque no existe acto normativo con rango de ley que los autorice. A su vez, la firma de la Subgerente y la del Gerente son inocuas e ineficaces, porque la técnica de la delegación de firmas implica que el jerarca Director de Tributación, redactó y envió para su firma los distintos actos administrativos, lo que no ocurrió en la especie, porque el Decreto 67 en estudio (numeral 4), le confirió la facultad de resolver a los “auditores”, no al Subgerente ni al Gerente. Es decir que, a través de la delegación de firma, el órgano delegante no transfiere su competencia. Lo único que se autoriza es la posibilidad de que el órgano delegado firme materialmente los actos, ya resueltos y decididos por el delegante. Ergo, a través de la delegación de firmas no se autoriza al delegado a resolver ni decidir los asuntos propios de la competencia del delegante, sino meramente a firmarlos en nombre del órgano decisor, como lo explican también los dictámenes de la Procuraduría General de la República números C-020-2010, C-207-2007 y C-308-2000, entre otros. De manera que, si el Director de Tributación no tiene competencia para delegar sus funciones, porque la perdió, y bien o mal, la Presidenta de la República y el Ministro de Hacienda confirieron la potestad de imperio a los auditores del país en el artículo 67, del Decreto Autónomo 37477-H, para crear obligaciones impositivas y sanciones contra los administrados, pero no la de firmar, y si el Director de Tributación no redactó los actos administrativos, ya que fueron emitidos por los “auditores”, quienes a su vez los firmaron, como corolario de la anterior ecuación resulta que el Poder Ejecutivo ha provocado un monumental dislate jurídico en el procedimiento tributario, que quebró el orden constitucional en perjuicio de sus derechos fundamentales. Considera que la resolución N° DGT-R-011-13, del 1° marzo del 2013, del Director General de Tributación, es un reconocimiento implícito del Estado del conjunto de inconstitucionalidades y arbitrariedades que se acusan. Argumenta, que ni el artículo 144, CT, ni la reforma de la Ley N° 9069, ni ninguna otra regla del Ordenamiento jurídico, con rango de ley, autorizan la delegación de competencias tributarias a los “auditores”, ya que la delegación prevista en el art. 102, CT, es para que los Gerentes resuelvan peticiones y recursos provenientes del artículo 27, Constitucional. En consecuencia, la Presidenta de la República y el Ministro de Hacienda, cuando promulgaron el artículo 67, del Decreto N° 35688-H y la reforma del Decreto 37477-H, se arrogaron facultades no conferidas en el Ordenamiento para gestar la entrega de funciones cargadas de potestades de imperio a los auditores del país, utilizando el vehículo antijurídico del decreto autónomo, por lo que violaron, en la especie, los artículos 9, 11, 140 y 146, Constitucionales. Es decir, el Poder Ejecutivo, en la persona de los jefes Presidenta y Ministro, no entregaron nada a los auditores fiscales, en relación al artículo 67, numeral 4, Decreto N° 37477-H, porque no había nada que entregar, ya que no existió ley habilitante que los autorizara para conferir los poderes de imperio que dieron a los auditores, con violación de los citados artículos 9, 11, 140 y 146, del Derecho de la Constitución. Arguye que el Director General de Tributación dictó la directriz N° DGT-D-009-2012 del 29 de octubre 2012, en la que confirió efecto retroactivo a la reforma fiscal a períodos anteriores al 2012, y, para tal efecto, también emitió el Director de Fiscalización, sin competencia, la Instrucción General ya referida, que, no es sino una serie de machotes que regulan las distintas etapas del nuevo procedimiento administrativo. Así, prevalece la sustancia sobre la forma, pues el instrumento en estudio N° 03-2013, contiene normas reglamentarias enmascaradas de “instrucción”, que dicta reglas reguladoras del procedimiento de aplicación general, arrogándose el Director de Fiscalización una facultad no conferida en el Ordenamiento y sin publicación en el Diario Oficial, lo que violó los artículos 11 y 129, Constitucionales. Si bien debe prevalecer la sustancia sobre las formas, el Instructivo contiene reglas generales de procedimiento administrativo-tributario, asimilables a las del Reglamento N° 29264-H, sin norma previa que le brinde sustento, o sea, que el Instructivo General 03-2013 introduce disposiciones al Ordenamiento sin ley base, por un

funcionario incompetente y, en cualquier caso, la instrucción es un acto administrativo espurio creador de reglas procesales erga omnes que quiebran el Orden Constitucional por ser materia reservada a la ley. Además, según párrafo 3°, del artículo 99, del CT, las normas generales serán emitidas mediante resolución general y consideradas criterios institucionales, actos vedados al Director de Fiscalización. El Director de Fiscalización, para emitir la Instrucción General, se apoyó en el Decreto N° 37066-H, el cual no confiere ninguna competencia a la Dirección de Fiscalización de Tributación para dictar “instrucciones”, pues aquel es un Decreto que regula sobre el presupuesto de la Imprenta Nacional, y no otorga facultades ni contiene ninguna disposición que se refiera a la Administración Tributaria; ergo, tampoco contiene los artículos 18 a 22, citados en el documento. Por el contrario, el Decreto Autónomo, denominado “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, es el número 35688-H de 27 de noviembre de 2009, reformado posteriormente, como ya se indicó, el cual en ninguna de sus versiones confiere las potestades que se arrogó el Director de Fiscalización. Los verdaderos artículos 18 a 22, del Decreto N° 35688-H, no confieren a la Dirección de Fiscalización el poder para emitir resoluciones, directrices, circulares o instructivos generales de obligado acatamiento, ya que esa facultad fue expresamente otorgada en exclusiva al jerarca, Director General de Tributación, como lo indica el inciso i), del señalado artículo 18. El Director de Fiscalización también suplantó a la Asamblea Legislativa, ya que la Ley N° 9069 no contempla el plazo de diez días que señala el numeral 3.3, del citado Instructivo. Lo anterior es el reconocimiento, por parte del Director de Fiscalización, del hecho de que no existe ningún plazo, como el que existió de 30 días, para impugnar lo resuelto por el auditor fiscal. En consecuencia, para “diluir” la arbitrariedad y el quebranto a los principios constitucionales señalados, “gentilmente” dicho funcionario confiere a los contribuyentes un período de 10 días para que formulen sus alegaciones, no previsto en ninguna regla a la sazón; por el contrario, el Reglamento ejecutivo N° 29264-H, derogado el 2 de abril del 2014, otorgaba un plazo de 30 días para impugnar la Vista o el Traslado de Cargos, norma procedimental que fue sustituida por la referida Instrucción, mientras se emitía el Reglamento de Procedimiento Tributario señalado en el nuevo artículo 144, CT. La Instrucción General 03-2013, como lo señala su texto, es de obligado acatamiento por los funcionarios públicos de Tributación a partir del día en que apareció en el correo electrónico institucional de la Dirección General de Tributación y como “instructivo general”, constituye una usurpación de las funciones que competen al Director de Tributación, puesto que quiebra la escala jerárquica dispuesta en el artículo 6, de la LGAP. Asimismo, como ampliación e innovación de lo dispuesto por la Ley N° 9069 en el artículo 144, CT, es una invasión y usurpación arbitraria al Poder Legislativo. La Instrucción General N° 03-2013 contiene, en su esencia, reglas generales de “procedimiento administrativo-tributario” que afectan derechos o intereses de los contribuyentes nacionales, pero que no fue publicada erga omnes en el Diario Oficial, o sea, que no ha sido puesta en conocimiento de la sociedad civil, pero se aplica obligadamente a los sujetos pasivos por los funcionarios públicos de Tributación, con quebranto de los principios de legalidad y seguridad jurídica, aún en la actualidad. De tal manera, los funcionarios de Tributación de San Carlos, mediante el machote número 41, del Instructivo General 03-2013, aplicaron a su representada la referida plantilla y las anteriores, lo que vicia el “debido proceso”, la “seguridad jurídica” y la “legítima defensa”, por ser el Instructivo una actuación de facto del Director de Fiscalización, que, además, produjo un acto machotero sin motivación, según consta del documento denominado “Acto de Liquidación de Oficio”, número 1-08-012-13-433-041-03, de fecha 05 de diciembre de 2013. Reclama que lo más grave de lo sucedido contra los derechos fundamentales y humanos, es que los supuestos “auditores” fueron elegidos para atender el caso de su representada y, en consecuencia, la administrada fue investigada y juzgada en conciencia por una comisión preparada en específico. En igual forma, resulta “indigno” que en sede Administrativa le hayan juzgado personas que con su sola voluntad crearon una obligación fiscal líquida y exigible, y emitieron una sanción que “causa estado”, simplemente porque están en la nómina del Ministerio de Hacienda, quienes ni siquiera ostentan el grado universitario de contador ni de abogado, o sea, sin “idoneidad”, con una competencia que nació raquítica, gestada en un decreto (N° 37477-H de 6 de diciembre 2012) nulo de pleno Derecho, evidente y manifiesto, porque las normas en que se apoyan para su dictado no regulan el tema de la delegación de competencias. Además, no lo puede realizar por vía del Reglamento “autónomo”, aunque usen el subterfugio de llamarle ejecutivo. Por lo anterior, acusa la violación de los artículos 35, Constitucional y 25, del Pacto de San José, en relación con la doctrina jurisprudencial de la Sala Constitucional, contenida en sentencia número 3435-92, y su aclaración por sentencia N° 5759-93, que representan la mayor conquista que desde el punto de vista jurídico ha experimentado Costa Rica en los últimos cincuenta años. Concluye que, el legislador patrio puede crear nuevos impuestos, aumentar las tarifas de los existentes, derogarlos, etc., pero no puede cercenar los derechos fundamentales consagrados en reglas procedimentales existentes durante más de cuatro décadas, que se nutren en

la Ciencia Jurídica y que, como tal, del principio del “debido proceso”, como fue la etapa posterior a la conclusión del período fiscalizado, o sea, la ausencia del “período determinativo” en la actualidad, más cobro y embargo de bienes a los 30 días de dictado el AALO. Por eso, las normas que se impugnan como inconstitucionales, contienen el retroceso procedimental más aberrante que pueda conocer nuestro país, y lleva a la misma tierra y principios de Pancho Villa, es decir, primero fusíelos y después les hacemos el juicio. La génesis y materia que regula el numeral 4, del artículo 67, reglamentario, es evidente y manifiestamente inconstitucional, junto con los actos que dictó el Director de Tributación, así como la “actuación de facto” del Director de Fiscalización, con la emisión de la Instrucción General 03-2013. Los artículos vigentes 40, 163, 186 y 196, del CT, ordenan el dictado de una Resolución Determinativa, como la que manifiesta el numeral 147, CT, no un AALO que conculca la seguridad jurídica. De igual forma, el artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto N° 38277-H, carece de validez, por cuanto contradice normas de rango superior como el artículo 142, del Código Tributario sobre el término de prueba (con reenvío expreso al Código Procesal Civil), como lo regulan los artículos 2, del Código Civil; 8.2, de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el 6, de la Ley General de la Administración Pública, sobre la jerarquía de las fuentes y consecuente quebranto de dicha norma reglamentaria al principio constitucional del “debido proceso”, por violación del elemento procedimental. Finalmente, el Transitorio VI, del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto N° 38277-H, publicado el 2 de abril de 2014, es el reconocimiento expreso por parte del Poder Ejecutivo, de que desde la promulgación de la Ley N° 9069, el único funcionario de la Tributación con competencia para resolver, dictar y firmar los actos administrativos creadores de obligaciones fiscales contra los administrados y la sanción, es el Director General -por aplicación del artículo 70, de la LGAP-; por lo tanto, con la abrogación de la regla del viejo artículo 146, CT, nadie más en el país ostenta dicho “poder de imperio”, o sea que todos los AALOS firmados por los auditores son absolutamente nulos, luego, dicho Director General no tiene competencia para “delegar”, porque perdió la autorización legislativa con la eliminación de la señalada disposición del referido artículo 146, CT. Solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 144, 145 y 182, del Código Tributario, reformado por Ley N° 9069; del artículos 67, del Reglamento Autónomo de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación N° 35688 y su reforma por Decreto N° 37477-H de 6 de diciembre 2012; de la REN° DGT-R-011-13 de las 15 horas del 1° de marzo del 2013 y de la directriz N° DGT-D-009-2012 del 29 de octubre del 2012, ambos actos del Director General de Tributación; de la Instrucción General N° 03-2013 de 20 marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización; y del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto 38277-H, por quebrar la escala jerárquica de las fuentes del Derecho público del artículo 6, de la LGA, y ser, además, violatorio de los principios de legalidad y debido proceso, por cuanto existe norma vigente de rango superior que ordena en sentido diferente.

15.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover la acción de inconstitucionalidad N° 14-013602-0007-CO, el accionante Kennedy Villalobos Salas señala el procedimiento por reclamo administrativo tributario planteado por su representada ante el Tribunal Fiscal Administrativo, que se tramita en expedientes números 1-08-012-13 y 2-08-013-13, en el que se invocó la inconstitucionalidad de las normas impugnadas y que pende de resolución.

16.- La certificación literal del escrito en que se invoca la inconstitucionalidad, en el asunto pendiente que sirve de base a la acción de inconstitucionalidad que se tramita en expediente número 14-013602-0007-CO, consta en autos.

17.- Por escrito presentado a la 09:40 horas del 28 de agosto de 2014, Carlos Vargas Durán, en su condición de Director General de Tributación Directa, solicita se aclare si la Administración Tributaria puede continuar dictando y notificando el Acto Administrativo de Liquidación de Oficio, en el tanto se advierta al sujeto fiscalizado de la suspensión de la ejecución del cobro, la obligación de rendir la garantía de pago ante la disconformidad del sujeto fiscalizado o la solicitud de fraccionamiento de pago, hasta tanto no sea resuelta la acción presentada. Lo anterior, a efecto de tener por interrumpida la prescripción y poder emplazar al sujeto fiscalizado para que presente los recursos ordinarios dentro del plazo de ley contra el Acto de Liquidación de Oficio.

18.- En escrito presentado a las 14:01 hrs. de 28 de agosto de 2014, Juan Manuel Gómez Solera aporta, dentro del expediente N° 14-013602-0007-CO, certificación de personería actualizada del señor Kennedy Villalobos Salas y copia del acto administrativo de liquidación de oficio AALO N° 1-08-012-13-433-41-03.

19.- Por escrito presentado a las 15:21 horas del 29 de agosto de 2014, Luis A. Ortiz Zamora, mayor de edad, casado, abogado, vecino de Escazú, cédula de identidad número 1-923-771, en su condición de apoderado especial judicial de Brand Management Advisors Corp., cédula

jurídica número 3-012-333385, presenta acción de inconstitucionalidad contra los artículos 144, párrafo cuarto, y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), por estimarlos violatorios de los principios de debido proceso, defensa, igualdad, acceso a la justicia y progresividad de los derechos fundamentales, acción a la que se le asignó el expediente número 14-013742-0007-CO. Manifiesta el accionante que la redacción actual, tanto del párrafo cuarto, del artículo 144, del CNPT, como del artículo 192 (que originalmente correspondía al 160 y luego pasó a ser el 169, del CNPT) son de reciente data y responden a una reforma introducida mediante Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria -Ley N° 9069- en el año 2012. La redacción anterior fue la que rigió el procedimiento administrativo tributario en Costa Rica por más de cuarenta años, específicamente, desde el 29 de abril de 1971, fecha en la que se aprobó el CNPT, y hasta el 10 de setiembre del 2012, fecha en la cual entró a regir la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria que reformó todo el régimen. En todas sus versiones anteriores, el CNPT establecía todo un procedimiento administrativo previo, con amplia oportunidad de defensa para el contribuyente a fin de que: i) la Administración Tributaria pudiera constituir los actos de determinación y liquidación del tributo, ii) estos adquirieran carácter ejecutivo y ejecutorio, iii) se pudieran certificar como adeudo, iv) conformaran títulos ejecutivos y v) se procediera a cobrarlos por la vía de apremio sobre el patrimonio del sujeto pasivo. Lo anterior significa que, con la reforma introducida, en lugar de ascender en la escala de protección de los derechos, se ha verificado un importante retroceso y un menoscabo en los derechos fundamentales ya consagrados a favor de contribuyentes. Los derechos fundamentales constituyen para el legislador un mandato, por lo que debe desarrollarlos y configurarlos, pero en todo caso con respeto de su contenido esencial o de sus preceptos ya alcanzados, lo que quiere decir que su núcleo esencial es indisponible. Indica, que esta progresividad de los derechos fundamentales quedó claramente establecida por esta Sala en la Sentencia N° 2003-02771. De una simple comparación entre la redacción anterior y la actual de las normas en cuestión, es notorio que, actualmente, el status para el contribuyente es total y absolutamente desventajoso. Y es que la protección a los derechos fundamentales de los contribuyentes, que había sido reconocida como mínimo vital por el Estado con anterioridad y por espacio de más de cuarenta años, ha sido dejada sin efecto mediante un simple plumazo del legislador, con pleno irrespeto, además, a los principios de interpretación universalmente aceptados en materia de derechos fundamentales como son el “pro homine” y el “pro libertatis”. Argumenta que en el caso del procedimiento administrativo tributario, específicamente, en el de determinación y liquidación de oficio de una obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, e evidente que, aún cuando no se trata de un procedimiento de corte sancionatorio o disciplinario como tal, sí se está frente a uno de corte ablativo o ablatorio, cuyo acto final puede ser -y normalmente lo es- mucho más dañoso para el contribuyente que lo que pueden ser aquellos. Y es que, no otra cosa se podría concluir, desde que, incluso, en la Carta Magna de Juan Sin Tierra, fuente original del concepto del debido proceso, se previó este en el Capítulo 39, precisamente, para aquellos casos en los que un hombre libre sea aprehendido, hecho prisionero, puesto fuera de la ley, exiliado o arruinado. Y, a su juicio, no hay mejor manera de arruinar a un hombre que confiscarle su patrimonio injustamente mediante el cobro de impuestos determinados y liquidados arbitrariamente sin antes siquiera escucharlo. Aduce que se está frente a dos normas que han venido a imponer un pseudo-debido proceso, anacrónico, en el que, indebidamente, se faculta la formación de un acto administrativo ablativo o ablatorio de manera automática, sin procedimiento administrativo legitimante que permita, de previo al dictado del acto final, que deriva en la creación de un título ejecutivo, el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. Este cambio tan radical se ha insertado de golpe y porrazo en nuestro ordenamiento luego de más de cuarenta años de vigencia de un procedimiento administrativo tributario en el que, primero, se hacía un traslado de cargos al contribuyente para que este pudiera impugnarlo si no estaba de acuerdo y aportara la prueba que considerara pertinente, además de presentar los recursos de revocatoria y apelación en subsidio, de previo a que el adeudo tributario se convirtiera en título ejecutivo y pudiera ejecutarse contra su patrimonio. Actualmente, sin embargo, el artículo 192, del CNPT autoriza a las oficinas competentes para certificar los adeudos y, consecuentemente, conformar títulos ejecutivos capaces de habilitar el apremio sobre el patrimonio de los contribuyentes tan pronto la Administración Tributaria dicta el acto administrativo de liquidación. Señala que, de previo a la reforma, el procedimiento administrativo para que la Administración Tributaria determinara de oficio una obligación preveía, grosso modo, las siguientes etapas: primero una fiscalización, luego un traslado de cargos al contribuyente que este podía impugnar con suficiente oportunidad para alegar cuanto estimara conveniente y ofrecer pruebas, posteriormente, en respuesta a esa impugnación, una resolución determinativa de la Administración Tributaria, debidamente motivada, mediante la cual se analizaba y resolvía sobre todos alegatos y probanzas ofrecidas por el contribuyente, previa consulta del cuerpo especializado de asesores, y hasta

oportunidad de interponer recursos de revocatoria ante la misma Administración Tributaria y apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, y no era hasta que ese último Tribunal resolvía el recurso de apelación que la Administración Tributaria podía emitir el acto de liquidación, certificar del adeudo y conformar el título ejecutivo para ser cobrado por la vía de apremio. En conclusión, se preveía un debido proceso previo a la emisión del acto final, la consecuente conformación del título ejecutivo y su cobro por la vía de apremio. Hoy en día, sin embargo, el procedimiento se reduce y limita a: fiscalización de la Administración Tributaria, convocatoria a una audiencia presencial al contribuyente en la que se le informan los resultados obtenidos en las actuaciones y se le propone la regularización que corresponda -sin que quepa recurso contra esta- ante lo cual aquel puede -dentro del efímero plazo de cinco días- manifestar su conformidad y pagar dentro de los siguientes treinta días, o bien, manifestar su disconformidad, ante lo cual se le notifica en los diez días siguiente el acto administrativo de liquidación y se le previene el pago del adeudo dentro de los treinta días siguientes, a menos de que rinda una garantía del cien por ciento del monto en cobro, más los intereses proyectados. Es a partir de ese momento, que el acto administrativo de determinación y liquidación del tributo es final, ejecutivo y ejecutorio, pudiéndose conformar, con la sola certificación del adeudo, el título ejecutivo necesario para proceder con el apremio del patrimonio del contribuyente. De manera que, si se hiciera un parangón, bien podría decirse que el dizque debido proceso hoy vigente es como si los resultados de las investigaciones preliminares en los procedimientos disciplinarios se constituyeran en el acto final que causa estado y tuviesen efectos ejecutorios y ejecutivos, sin siquiera haberse dispuesto la apertura de un procedimiento administrativo formalmente y haber otorgado una mínima audiencia previa al investigado para ejercer su defensa. En ningún momento se oye previamente al contribuyente, ni se le permite alegar lo que considere pertinente, ni menos ofrecer prueba. Por el contrario, primero se le convoca a una especie de emboscada, en donde tan solo se le comunican los resultados de la fiscalización y se le sorprende con una propuesta de regularización que, en el escaso plazo de cinco días, debe decidir si acepta o no. Si la rechaza, en los próximos diez días recibe un acto administrativo que es, a la vez, de determinación y de liquidación del tributo, acto este que es el final del procedimiento administrativo que causa estado y que constituye, para efectos de conformar el título ejecutivo requerido para el apremio del patrimonio del contribuyente, el acto administrativo ejecutivo y ejecutivo que los órganos competentes certifican como deuda líquida y exigible. Y no es sino hasta ese momento -ya decidido el asunto, declarado el derecho, liquidado el adeudo y fusilado el sospechoso- que entonces sí, el debido proceso ahora regulado prevé la posibilidad al contribuyente de impugnar, mediante los recursos de revocatoria y apelación en subsidio, y alegar y ofrecer la prueba pertinente, sobre los cargos que, ya declarados, liquidados y ejecutados, hasta ahora podrá discutir y la Administración, por su parte, escuchar su parte de la historia. Es justamente en virtud de esa radical diferencia entre el procedimiento administrativo tributario antes y después de la reforma en cuestión, que no resultan aplicables a la especie los precedentes de esa Sala Constitucional dictados al resolver sendos recursos de amparo, específicamente, la Sentencia N° 2014-009858 de las 14:30 horas del 25 de junio de 2014, que a su vez se fundamenta en la Sentencia N° 2009-014694 de las 13:24 horas del 18 de setiembre de 2009, en el tanto y cuanto ambas se refieren a las propuestas de regularización, las actas de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras y a los actos de liquidación de oficio de acuerdo con lo que estaba regulado otrora, mas no a la luz de la legislación vigente. En efecto, mientras que, como bien señala esa Sala, en la regulación anterior, las actas de conclusión fiscalizadoras, las propuestas de regularización y los actos de liquidación eran tan solo actos preparatorios sin efecto propio, actualmente, con la reforma irrogada, los actos de liquidación constituyen el acto final, ejecutivo y ejecutorio que causa estado. De suerte que, es contra este que se pueden ejercer los recursos de revocatoria y apelación, sin efectos suspensivos, mientras que, en el anterior régimen, contra esta resolución cabía un reclamo administrativo, con suficiente tiempo para prepararlo y oportunidad para ofrecer pruebas, que la Administración Tributaria correspondiente debía resolver de manera motivada. Era por tanto esa resolución, emanada luego de verificadas el acto de conclusión de fiscalización, la propuesta de regularización, el acto de liquidación y el reclamo administrativo contra este, el que constituía el acto final contra el que cabían los recursos de revocatoria y apelación, adquiriendo carácter de ejecutivo y ejecutorio únicamente en el tanto el contribuyente no impugnara en tiempo y forma. En conclusión, mientras que, en el régimen anterior, la fase correspondiente al reclamo administrativo hacía las veces de audiencia previa, con la aprobación de las normas aquí impugnadas, se omite tal oportunidad, pues se ha eliminado, precisamente, esa fase que era la única capaz de tener por cumplido el debido proceso tal cual está protegido constitucionalmente, esto es, de manera previa a la emanación de un acto ablativo o ablatorio capaz de arruinar a un justiciable. Es en virtud de lo anterior, resulta paradójico que, a pesar de lo abundante que ha sido la jurisprudencia y la doctrina en materia de derecho de defensa (como componente del debido proceso), en este caso se omite de manera

abrupta y grosera su contenido básico y elemental, toda vez que se da por sentada una supuesta obligación tributaria, sin antes siquiera haber dado oportunidad de que el contribuyente alegue algo al respecto; entiéndase, se determina y liquida de oficio en un mismo acto la obligación tributaria, se requiere el pago al contribuyente, se certifica el adeudo, se crea el título ejecutivo y, con base en este, se apremia el patrimonio del contribuyente, sin que este hubiese podido manifestarse, argumentar u ofrecer prueba al respecto. En síntesis, se ha eliminado la fase del reclamo administrativo cual audiencia previa al contribuyente y se han suprimido los efectos suspensivos de los recursos de revocatoria y apelación, es decir, el peor de todos los mundos, pues si al menos se hubiese mantenido el efecto suspensivo de los recursos administrativos, aún podría ser válido alegar que el acto de liquidación es el acto de inicio del procedimiento, a partir del cual el justiciable cuenta con suficiente oportunidad para alegar cuanto considere y ofrecer sus pruebas de previo a que cause estado, pero bajo este status es nula la defensa que se puede ejercer. Por lo expuesto, considera claro que las normas en cuestión vacían totalmente de contenido el derecho de defensa como parte del debido proceso, ya que no se permite al contribuyente ser oído o presentar sus alegatos y pruebas, de previo a una decisión tan limitativa de sus derechos fundamentales como es la determinación y liquidación de cargas tributarias. En este caso, es necesario aclarar que no se está ante una disposición legal que “regule” el derecho al debido proceso, sino que de manera absoluta se niega la posibilidad de que, por medio de un debido proceso, el administrado pueda ejercer una defensa material digna y tenga la posibilidad de alegar o probar algo en concreto que permita variar la decisión de determinación y liquidación de un tributo. Antes bien, a contrario sensu, de lo que ha advertido esta Sala Constitucional, con la reforma irrogada se sorprende al administrado, pues no se le permite que defienda sus derechos e intereses de manera que quien deba resolver tenga, no solo la versión de las partes interesadas, sino, además, la mayor cantidad de elementos de prueba para resolver. Como consecuencia de lo anterior, el hecho de que el artículo 144, párrafo cuarto, haya eliminado la fase del reclamo administrativo y no haya previsto en sustitución siquiera una mínima audiencia previa al dictado del acto de liquidación del tributo, así como también que, el numeral 192 permita certificar el adeudo y conformar el título ejecutivo a partir del momento en que se emite el acto administrativo previsto en el artículo 144, hace que la normativa dispuesta sea ilegítima, por contener un vicio integral del proceso. Manifiesta que, de conformidad con lo que ha resuelto la Sala en referencia al procedimiento de cierre de negocios regulado por la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, que ejecuta la Dirección General de Tributación, previo a la ejecución de la prevención de cierre del negocio, la resolución puede ser recurrida ante el Tribunal Fiscal Administrativo, ya que la orden de cierre es el acto mediante el cual se inicia el procedimiento y es, a partir de ese momento, en que el potencial afectado tiene derecho a realizar las alegaciones que estime pertinentes, justificaciones que deberán ser analizadas por la Administración Tributaria, a efectos de determinar si, posteriormente, ordena o no el cierre del establecimiento, decisión que, en todo caso, podrá discutirse ante las instancias administrativas y, si fuera el caso, ante la vía contencioso administrativa. Asimismo, en relación con la potestad de la Administración Tributaria de constituir títulos ejecutivos, la Sala también ha dicho que la emisión de un título ejecutivo con fuerza ejecutiva debe tener como base un procedimiento ordinario administrativo. Así, por donde quiera que se analice, el procedimiento administrativo dispuesto para la emisión del acto administrativo de liquidación y la conformación del título ejecutivo para proceder con el cobro coactivo resulta inconstitucional por violación grosera al debido proceso y al principio de defensa, pues la participación que exigen los artículos 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 39 y 41, de la Constitución Política, puede efectivizarse de muchas maneras, pero siempre debe ser previa, pues no basta con que pueda impugnarse el acto final cuando este, por ser ejecutivo y ejecutorio, ya causa estado, perjudica los derechos e intereses legítimos del administrado e, incluso, autoriza al apremio de su patrimonio, todo ello de previo a siquiera haber sido oído; esto es, con solo la versión de la Administración y sin cumplir con su deber de verificar la verdad real de los hechos. Adicionalmente, en relación con la violación del principio de igualdad y acceso a la justicia, considera que la redacción actual del artículo 144, párrafo 4°, del CNPT, reinserta la vetusta figura del “*solve et repete*” en nuestro ordenamiento jurídico. Tal y como lo conoce la Sala, el “*solve et repete*” (pague primero y reclame después) es una antigua figura -ya en desuso en diversos ordenamientos- que imponía a los administrados la obligación de cancelar la supuesta obligación tributaria puesta al cobro por la Administración Tributaria de previo a poder discutir el asunto en vía administrativa o judicial. En este presente caso, el párrafo 4°, del artículo 144, del CNPT, contiene una característica que permite concluir con claridad que se está ante el renacimiento del “*solve et repete*”. Efectivamente, de forma expresa, inequívoca y sin necesidad de complemento, la norma señala que aún en el caso de disconformidad, el sujeto pasivo debe realizar el pago de la supuesta obligación o, en su defecto, garantizar el cien por ciento del monto, más los intereses proyectados. Ante esto es claro que, si

el sujeto pasivo no realiza tal pago o rinde la garantía de inmediato, automáticamente, se sitúa en el supuesto de hecho y derecho para ser ejecutado, ya que se trata de una deuda que puede ser cobrada sin más trámite por la vía ejecutiva (monitoria) por parte de la Administración, con el consecuente embargo de bienes hasta por un 50% adicional a la deuda reclamada y sin posibilidad alguna de discutir el fondo del asunto. Así, si en su concepción tradicional, el “*solve et repete*” impedía la posibilidad de recurrir si antes no se demostraba el pago, ahora, con la norma aquí cuestionada, si bien se tiene la posibilidad de interponer los recursos respectivos, ya por el simple hecho de no haber realizado el pago o rendir la garantía, la Administración inicia, ipso facto, los procesos de cobro judicial con apremio al patrimonio, por la vía ejecutiva (monitoria). Lo anterior es, precisamente, el detonante de la discriminación, toda vez que la norma realiza, en su consecuencia práctica, una discriminación odiosa y no fundamentada en razones objetivas, a saber, que, únicamente, los sujetos con acceso a recursos económicos podrán ser los que puedan ejercer su defensa efectiva en vía administrativa y judicial, en tanto que los sujetos con imposibilidad de acceder a esos recursos o garantías verán ejecutado su patrimonio, independientemente, del tipo y duración de la impugnación que hayan ejercitado. Afirma que, gradualmente, la figura “*solve et repete*” ha sido desterrada de diversos ordenamientos, por su inconstitucionalidad. Por ejemplo, en el caso de Italia, es sin duda significativa la sentencia N° 21 de 1961 de la Corte Costituzionale, que declaró inconstitucional el instituto del “*solve et repete*”, entonces vigente en ese país por la “evidente diferencia de trato que se establece entre el contribuyente que esté en condiciones de pagar inmediatamente el entero tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago ni pueda procurárselos fácilmente recurriendo al crédito. Es decir, la falta de diferenciación entre ambas situaciones es lo que determina la violación del principio de igualdad, siendo la solución la nulidad de toda la norma.” Añade que, en el Código Modelo Tributario para América Latina (el cual ha inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos), en su artículo 177 se dice: “La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones.” También en la respectiva exposición de motivos, la Comisión asigna gran trascendencia a la ausencia del pago previo como requisito presupuesto de la acción y añade: “el odioso “*solve et repete*”, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente.” Si se pregunta sobre cuál es la finalidad del numeral 144 del CNPT, sin duda alguna, debe afirmarse que la finalidad de la norma es hacer llegar al fisco mayores recursos, ya que el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos no es un fin, sino un medio. Esto por sí solo no es reprochable y se entiende en un contexto donde hay un sometimiento general a las cargas públicas; sin embargo, tal finalidad no puede llegar a enervar los derechos de los contribuyentes, mucho menos, si se afecta de forma directa el núcleo duro del derecho a la igualdad y, por derivación lógica, del derecho de acceso a la justicia. Por lo anterior, la correspondencia entre el fin de la norma (medida limitativa) y el derecho de los ciudadanos (derecho limitado) no es proporcional, ya que si bien el contenido del artículo 144 puede ser idóneo y necesario para hacer llegar mayores recursos al fisco, por la forma en que está conceptualizada, y por ser omisa en su contenido, se pasa por encima de los derechos de los ciudadanos, en el tanto y cuanto con ello se perpetra una flagrante discriminación odiosa en contra de aquellos que no puedan pagar o garantizar la supuesta deuda tributaria. Incluso, la Procuraduría General de la República, en el informe que debió realizar en el expediente N° 06-000582-0007-00, indicó respecto al “*solve et repete*” que es un privilegio que impide el acceso a la justicia, razón por la cual ha sido desechada por algunos ordenamientos de países europeos, como Italia y Francia, y de América Latina, donde se ha considerado contrario al artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo que se estima derogada a partir de la entrada en vigor de ese Pacto. Solicita se declare con lugar la acción, con sus consecuencias.

20.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover la acción de inconstitucionalidad N° 14-013742-0007-CO, el accionante Luis A. Ortiz Zamora, en su condición de apoderado especial judicial de Brand Management Advisors Corp., señala el recurso de apelación planteado por su representada ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el 05 de junio de 2014, contra los actos de liquidación de oficio N° 1-10-040-13-001-043-12, en el que se invocó la inconstitucionalidad del artículo 144, párrafo 4°, del CNPT, recuso que está pendiente de resolución.

21.- La certificación literal del escrito en que se invoca la inconstitucionalidad, en el asunto pendiente que sirve de base a la acción de inconstitucionalidad que se tramita en expediente número 14-013742-0007-CO, consta en autos.

22.- Por escrito presentado a las 15:31 horas del 29 de agosto de 2014, el accionante Mauricio Estrada Gómez solicitó a la Sala aclarar los alcances de la suspensión de los efectos cobratorios del artículo 144, del Código

de Normas y Procedimientos Tributarios y de las normas reglamentarias cuestionadas, ya que, según su entender, la suspensión ordenada por esta Sala abarca el cobro del oficio número 1-003-10-2012-012-042-03 del 11 de noviembre de 2013, el Acto de liquidación de oficio 2-003-10-2012-044-314-13 del 05 de noviembre de 2013, actos ambos de la Dirección de Grandes Contribuyentes, así como el otorgamiento de la contracautela ordenada por el Tribunal Contencioso Administrativo.

23.- Por escrito presentado a las 15:16 horas del 01 de setiembre de 2014, Diego Salvo van der Laet, cédula de identidad número 107990043, y Rafael Luna Rodríguez, cédula de identidad número 80730904, en su condición de apoderados especiales judiciales de André Tinoco y Asociados Sociedad Anónima, solicitan ser tenidos como coadyuvantes de la acción que se tramita bajo el N° 14-011798-0007-CO. Asimismo, solicitan la ampliación de la acción, al considerar violentado lo dispuesto en los artículos 7, de la Constitución Política y 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

24.- En escrito presentado a las 14:45 horas del 02 de setiembre de 2014, Andrés Villalobos Araya, cédula de identidad número 1012750642, en su condición de apoderado especial judicial de Coco Sunset Sharing Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-547597, solicita ser tenido como coadyuvante en la acción N° 14-011798-0007-CO.

25.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo, del artículo 81, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, relativos a la acción de inconstitucionalidad presentada por Mauricio Estrada Gómez, en su condición de apoderado generalísimo de la empresa Agroganadera Pinilla Sociedad Anónima, fueron publicados en los números 171, 172 y 173, del Boletín Judicial, de los días 5, 8 y 9 de setiembre de 2014, respectivamente.

26.- En escrito presentado a las 09:19 del 08 de setiembre de 2014, el Director General de Tributación del Ministerio de Hacienda, Carlos Vargas Durán, rindió el informe de ley requerido por resolución de las 10:36 horas del 14 de agosto de 2014 (referente a la acción N° 14-011798-0007-CO), e indicó que el artículo 144, del Código Tributario, no debe verse de forma aislada; por el contrario, debe integrarse con las normas 171 y 186, del mismo Código, integración legal que justamente fundamenta el desarrollo reglamentario de los artículos 152 a 159, del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT), normas que instituyen el procedimiento. Una vez concluida la comprobación e investigación, y previo al dictado del acto de liquidación de oficio que refiere el artículo 144, del Código Tributario, lo procedente es notificarle al sujeto inspeccionado el documento denominado “Propuesta Provisional de Regularización”, en el cual se detallarán los hechos, fundamentos legales y elementos probatorios que descubrió la Administración Tributaria en virtud de la actuación realizada, y que podrían dar pie a una eventual determinación de la obligación tributaria (artículo 152, del RPT). Se procura que, para la notificación de esta propuesta provisional, el funcionario se reúna con el sujeto pasivo y le explique ampliamente los resultados obtenidos y si éstos podrían generar o no una determinación tributaria. En esta sesión, se le informa que, a partir de ese momento, puede imponerse del conocimiento del expediente administrativo y que cuenta con el plazo de diez días hábiles para presentar alegatos o pruebas que pudieran desvirtuar los resultados trasladados. Una vez notificado de la Propuesta Provisional, el sujeto pasivo cuenta con diez días hábiles para presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia y las 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. Esta etapa de alegatos y pruebas, regulada expresamente en el artículo 153, del RPT, es previa al dictado del acto de liquidación de oficio regulado en el artículo 144, del Código Tributario, y su regulación se fundamenta justamente en el artículo 171, inciso 12, del citado Código, que expresamente señala, como uno de los derechos generales de los sujetos pasivos, el Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos, de conformidad con la ley. Tan pronto se reciben las alegaciones y probanzas de descargo, estas son analizadas por los funcionarios actuantes, quienes emiten un informe en el que se externan las valoraciones realizadas, explicitando si estas tuvieron o no incidencia en los resultados originalmente comunicados con la “Propuesta Provisional de Regularización”. De acuerdo con lo establecido en el último párrafo, del artículo 154, del RPT, este informe es notificado al sujeto inspeccionado el propio día que se celebra la audiencia final instituida en el artículo 144, del Código Tributario. A efectos de poder comunicarle al sujeto pasivo los resultados finales de la actuación, los cuales han debido tomar en consideración los alegatos y pruebas presentadas previamente, según lo señalan los artículos 144, del Código Tributario y 155, del RPT, se debe convocar a la “Audiencia Final”. El día que se celebra la “Audiencia Final”, se le notifica al sujeto pasivo el informe ya mencionado y se le explica oralmente las valoraciones realizadas y la motivación por las que se mantuvieran total o parcialmente los resultados comunicados en la “Propuesta Provisional de Regularización”; además, se le entrega la

“Propuesta de Regularización” a que aluden los artículos 144, del Código y 157, del RPT, mediante la cual se le invita a regularizar su situación tributaria, es decir, que acepte voluntariamente pagar el impuesto determinado. Para estos efectos, una vez comunicada la propuesta indicada, se le otorga al sujeto pasivo un plazo de cinco días hábiles, para que se decida a regularizar su situación fiscal. Si el sujeto inspeccionado manifiesta conformidad con la “Propuesta de Regularización”, según lo regulado en el artículo 159, del RPT, ello implica una manifestación voluntaria de aceptación, sea, un reconocimiento expreso de la deuda determinada, por lo que deberá efectuar su cancelación dentro de los treinta días hábiles siguientes, o bien, podrá gestionar aplazamiento o fraccionamiento de pago. Si el sujeto pasivo decide no regularizar, o sea, manifiesta disconformidad, ya sea total o parcial, frente a la “Propuesta de Regularización”, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 144, del Código Tributario y 163, del RPT, la Autoridad Tributaria debe dictar y notificar el “Acto de Liquidación de Oficio”, para lo cual cuenta con diez días hábiles. Este “Acto de Liquidación de Oficio” debe contener la expresión concreta de los hechos, elementos probatorios y fundamentos jurídicos que motivan las determinaciones tributarias realizadas. Es con el “Acto de liquidación de oficio” que, en los supuestos de disconformidad total o parcial, se comunica al sujeto inspeccionado sobre la existencia de una deuda tributaria originada en un proceso de comprobación e investigación gestionado por la Administración Tributaria. En virtud de lo anterior, este acto tiene la particularidad de producir dos efectos paralelos. Por un lado, obliga al sujeto pasivo a efectuar el pago de la deuda fiscal determinada dentro de los treinta días hábiles siguientes a su notificación, o bien, a rendir una garantía dentro del mismo plazo. Por el otro lado, le permite al sujeto pasivo interponer los medios recursivos regulados en los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Al respecto, aclara que ninguna norma tributaria condiciona la interposición de los recursos de referencia al pago o rendición de garantía; por el contrario, si bien ambos tienen como origen un mismo acto, su ejecutoriedad es absolutamente independiente el uno del otro. En tal sentido, la admisión de los recursos no se condiciona al pago o rendición de garantía, ni tampoco la presentación del recurso paraliza el cobro de la deuda. Ambos efectos subsisten de forma paralela e independiente. Indica que el procedimiento descrito es el aplicado por la Administración Tributaria para la etapa de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, y responde a lo legal y reglamentariamente establecido. Este es, precisamente, el procedimiento que se siguió en el caso que motiva esta la acción de inconstitucionalidad, con respeto del debido proceso y del derecho de defensa. En relación con la invocación del principio de capacidad económica que alega el accionante, arguye que no es motivo para paralizar el cobro de una deuda tributaria que el sujeto pasivo afirme no poder hacer frente a las consecuencias de su incumplimiento, al no haber cancelado adecuadamente sus impuestos dentro de los plazos legalmente establecidos. La idea generatriz que fundamenta los alegatos del accionante es el supuesto surgimiento de la regla “*solve et repete*”, mediante la entrada en vigencia de la Ley N° 9069. El pretendido surgimiento, según el accionante, ha causado la vulneración de la garantía de acceso a la justicia y del derecho fundamental al debido proceso, causándole un perjuicio patrimonial o financiero. A este respecto, el accionante introduce sus alegaciones a través de la exposición de una breve reseña legislativa, para lo cual compara las normas procedimentales que regían antes de la vigencia de la ley en mención y las nuevas normas. Sobre el particular, colige que el articulado derogado respetaba y garantizaba el debido proceso constitucional (el anterior artículo 144, del Código Tributario), ya que el sujeto pasivo podía interponer recursos administrativos contra la determinación efectuada por la Administración Tributaria, sin que esta debiera cancelarse. Sin embargo, aduce que, actualmente, las novedosas circunstancias legales tienen incidencia negativa sobre la situación económica del sujeto pasivo, pues debe pagar de inmediato el adeudo tributario que estableció la Autoridad Fiscal sin poder enarbolar las defensas que estime oportunas. A este respecto, el “*solve et repete*” es “(...) un instituto por el cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios o provisionales controvertidos a su pago previo (...)”, lo cual significa que el sujeto pasivo se encuentra imposibilitado de accionar ante instancias superiores o ante la justicia contra el acto determinativo que establece el “*an y el quantum debetur*” de la obligación tributaria, si no ha satisfecho con antelación el gravamen. Aduce que el accionante no ha logrado imponerse del cabal conocimiento de las reformas que plasmó la Ley N° 9069, pues la reciente reforma normativa no ha restablecido en ningún momento la regla “*solve et repete*” antes bien, apartándose de los perniciosos efectos que tiene dicho instituto, la reciente enmienda permite que el sujeto pasivo pueda plantear los recursos que estime oportunos sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. Desde esta perspectiva, el accionante no ha hecho una lectura apropiada de la normativa tributaria que regula la interposición de los recursos administrativos que puede blandir el sujeto pasivo y, más bien, se encierra en una inútil nostalgia procedimental que ha distorsionado el sentido de la reforma. A este respecto, de una interpretación sistemática, tanto del párrafo cuarto, del artículo 144, del Código Tributario,

como de los ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, se extrae que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio, sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía con la Autoridad Fiscal, de conformidad con lo preceptuado en los artículos 144, 145, 146 y 156, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De esa normativa, resulta evidente que ninguna norma regula el establecimiento de la figura del “*solve et repete*”; por el contrario, lo que se regula explícitamente es el surgimiento de dos efectos independientes, que tienen su origen en un mismo momento, sea, la notificación del acto de liquidación de oficio al sujeto inspeccionado. Estos efectos son, el primero, el cobro de la deuda determinada con motivo de un proceso de control de comprobación e investigación; y, el segundo, la facultad del sujeto inspeccionado de incoar voluntaria y potestativamente la etapa recursiva que regulan los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Ninguno de estos efectos se encuentra condicionado entre sí; por el contrario, resultan completamente independientes el uno del otro, aspecto que se extrae de la simple lectura de las normas referenciadas, y que, incluso, se visualiza explícitamente del artículo 86, del RPT. De modo que, no existe la limitación al acceso a la justicia que reclama el accionante y, más bien, lo que existe es una errada interpretación normativa de su parte, pues en ningún caso se condiciona el acceso a la presentación de los recursos, a que el sujeto hubiere pagado o rendido garantía. En realidad, lo que introdujo la reforma de referencia fue la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, ya que, como lo señaló el accionante, previo a la reforma legal, a pesar de que se dictará la “Resolución Determinativa” esta no podía ser cobrada hasta que no se resolvieran todos los recursos que podían ser interpuestos en su contra, situación que resultaba inapropiada para los intereses públicos por los que debe velar el Estado. Bajo esta línea de pensamiento, actualmente, una vez notificado el acto de liquidación de oficio, la deuda tributaria determinada debe pagarse, o bien, garantizarse; y puede cobrarse por las vías respectivas, si el sujeto pasivo no la cancela dentro del plazo legalmente otorgado, sea, dentro de treinta días hábiles, ello a pesar de que el acto aún no se encuentre en firme y pese a que el sujeto pasivo hubiere interpuesto los recursos correspondientes. Con este accionar, el legislador reconoció expresamente el principio de autotutela administrativa, con lo que facultó a la Administración Tributaria a ejecutar los actos de liquidación de oficio, y, consecuentemente, gestionar de formar más ágil y expedita los recursos del Estado, los cuales se originan en un proceso de control que resulta completamente respetuoso de los derechos y garantías del sujeto pasivo, así como del debido proceso y derecho de defensa. La facultad de ejecutar los actos administrativos que se dictan, no constituye una arbitrariedad de la Administración Tributaria, sino que responde, justamente, a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, principios que admiten que un acto administrativo válidamente dictado, despliegue todos sus efectos, los cuales se encuentran explícitamente establecidos en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. En esta línea de pensamiento, la Administración Tributaria se encuentra investida de los poderes necesarios para realizar, por sí misma, la auto tutela de su derecho y, para ello, declara, en primer lugar, por sí misma, cuál es su derecho, sea, la deuda tributaria determinada y, en segundo lugar, procede a ejecutar por sus propios medios lo que previamente ha declarado, procurando el cobro de la deuda tributaria. Se trata, pues, de manifestaciones concretas del principio de autotutela administrativa. De allí que, con la reforma, los recursos contra los actos de liquidación de oficio no tienen efectos suspensivos; el efecto suspensivo de los recursos presentados solo opera cuando la norma legal así lo establece, de lo contrario, como los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables, no se suspenden de pleno derecho por el simple hecho de presentar un recurso. Esto ya ha sido así declarado por la Sala Constitucional, en el Voto N° 2014-004307 de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014. Esto implica, entonces, que las variaciones introducidas por la reforma de la Ley N° 9069, respetaron tanto el artículo 41, de la Carta Magna patria, como el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, o Pacto de San José, situación que incluso se visualiza con el análisis realizado por la Sala Constitucional en el Voto N° 2013-012560 de las 09:05 horas del 20 de setiembre de 2013, en la que afirmó que no existe un derecho a la inmutabilidad del ordenamiento jurídico, razón por la cual la garantía de irretroactividad de la ley protege a los administrados, únicamente, en relación con cambios en el ordenamiento jurídico que sustraigan bienes o derechos ya adquiridos de su patrimonio. Además, no es cierto que los sujetos pasivos no cuenten con instancias previas de revisión de las determinaciones que haya encontrado la Administración Tributaria, pues, según se detalló, el procedimiento existente las contempla, el cual es el que se ha aplicado incluso desde antes de la entrada en vigencia del RPT de Procedimiento Tributario, por medio de lineamientos generales, como fueron la Directriz N° DGT-D-009-2012 del 29 de octubre de 2012, denominada “Lineamientos sobre la aplicación de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069 de 28 de setiembre de 2012, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, y la Instrucción General N° 03-2013 del 20 de marzo de 2013,

llamada “Instrucciones transitorias sobre determinados aspectos del procedimiento fiscalizador y sancionador”. Justamente, en este último documento, se incorporó dentro de la etapa conclusiva del procedimiento de inspección, la posibilidad de que el sujeto pasivo presentara, previo al dictado del acto de liquidación de oficio, aquellos alegatos y probanzas contra las determinaciones halladas por la unidad fiscalizadora, con lo que se logra la potenciación de los derechos del contribuyente al socaire del artículo 171, del Código Tributario. De manera que, no fue sino hasta la vigencia del RPT que se recogió en un solo cuerpo infralegal el procedimiento que, desde marzo de 2013, se venía dispensando a los sujetos pasivos objeto de un procedimiento de inspección tributaria, interpretación administrativa realizada conforme a los principios constitucionales que nos rigen. Este procedimiento es el que ha sido seguido a cabalidad la Administración Tributaria, lo que se resulta evidente del propio escrito del accionante, cuando reconoce expresamente en el hecho tercero que “(...) *mi representada presenta alegatos en contra de la propuesta provisional de regularización mediante los cuales expresa disconformidad con las diferencias encontradas*”. Justamente, la presentación de estos alegatos y probanzas constituyen la etapa previa de defensa habilitada para el sujeto sometido a un proceso de comprobación e investigación, antes de que la Administración Tributaria dicte el acto de liquidación de oficio que tendrá y desplegará efectos jurídicos que inciden en la esfera del sujeto inspeccionado. Sobre este particular, el Código Tributario, en el artículo 144, establece explícitamente la facultad de la Administración Tributaria, de desarrollar las actuaciones que se consideren necesarias para generar las determinaciones tributarias reguladas en el artículo 124, del mismo cuerpo legal, atendiendo para ello a que el procedimiento se desarrolle reglamentariamente. Como puede colegirse, 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 debido proceso, después de la comunicación del acto de liquidación de oficio puede interponer los recursos que estime convenientes para sus más caros intereses, sea, la revocatoria, la apelación o, incluso, una demanda en sede contenciosa. De hecho, la presentación de estos recursos es facultad potestativa del sujeto pasivo, quien puede elegir el tipo de recurso o la vía en la que desee discutir el asunto, ya sea por medio de revocatoria o apelación, o bien, en sede administrativa o judicial; esta situación enmarca aún más la amplia gama de opciones que prevé la normativa tributaria costarricense, potenciando ampliamente el derecho de defensa de los sujetos pasivos. Desde esta perspectiva, no son atinentes las citaciones de jurisprudencia extranjera que hizo el accionante (sentencias Nos. C-318/98 del 30 de junio de 1998, aprobada mediante acta N° 25 de la Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, y 141-1988 del 12 de julio de 1988 del Tribunal Constitucional de España), así como tampoco la invocación del Voto N° 3669-2006 de las 15 horas del 15 de marzo de 2006, dictada por esta Sala, ya que, a tenor de todo lo expuesto, se ha evidenciado que no se ha conculcado ningunos de los principios constitucionales alegados por el accionante. Además, conviene expresar sobre este asunto que no son atinentes las alegaciones del accionante respecto de las dificultades económicas que implican el pago de la deuda tributaria o la rendición de una garantía, toda vez que no es resorte de la Sala Constitucional que el accionante venga a justificar, indebidamente, que no tienen capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió. Justamente, sobre este tema, la Sala Constitucional, en el Voto N° 2014-004307 de las nueve horas quince minutos del veintiocho de marzo de dos mil catorce, señaló que el pago de impuestos constituye el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo, según la liquidación que se ajuste a la ley, y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica 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. En cuanto al ligamen de inconstitucionalidad que alega el accionante sobre las normas 144, 182 y 183, del Código Tributario, indica 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, de manera que, cuando el sujeto pasivo opte por rendir una garantía, no resulta necesario la existencia de una fase en la que el administrado pueda acreditar si cuenta o no con los medios económicos para rendirla. Precisamente, con motivo de una actuación de control, tendente a verificar que el sujeto pasivo hubiera declarado de conformidad con la ley, es que surge la determinación de una deuda tributaria que evidencia el incumplimiento de la obligación; situación que pone de manifiesto la real capacidad contributiva del sujeto pasivo, motivo por el cual queda más que demostrado que la deuda determinada fue lo que el sujeto debió declarar y pagar dentro del plazo legalmente otorgado, por lo que no debe existir al momento de la determinación, ni del cobro correspondiente, valoración adicional a la que ya de por sí fue realizada durante el proceso de comprobación e investigación.

Aunado a lo anterior, respecto al tratamiento de las garantías, además de las normas referenciadas en la acción de inconstitucionalidad, la Dirección General de Tributación, mediante publicación en La Gaceta N° 186 del 27 de setiembre del 2013, dio a conocer la Resolución General N° DGT-R-034-2013, de las 15:25 horas del 2 de setiembre de 2013, en la que se reguló por completo el procedimiento para el otorgamiento de las garantías sobre deudas tributarias, de forma que el sujeto pasivo tiene diferentes y variadas opciones para rendir una garantía. De todo lo manifestado, se concluye que el numeral 144, del Código Tributario, y los ordinales 182 y 183, del RPT, no han transgredido los principios de tutela judicial efectiva -acceso a la justicia- o del debido proceso, por lo que ninguna de las normas de referencia deviene en inconstitucional. Con respecto a los alegatos sobre la afectación del debido proceso, es del detalle que del procedimiento se ha hecho, así como de la integración normativa de los artículos 144, 171 y 186, del Código Tributario, que dan fundamento a la reglamentación establecida en los ordinales 152 a 158, del RPT, donde se explicita 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 instruido 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 Regularizado”; y, además, contra esta propuesta tiene la facultad de presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia, 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, todo dentro del plazo de diez días hábiles. En virtud de lo anterior, es evidente 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. Igualmente, reitera que no existe en la normativa tributaria ninguna aplicación del “solve el repete”; por el contrario, el problema se centra en una mala interpretación de la ley por parte del accionante, toda vez que, a lo largo de todo el ordenamiento tributario costarricense, nunca se ha regulado que, para acceder o poder presentar los recursos legalmente previstos, el sujeto pasivo deba pagar o rendir garantía sobre la deuda tributaria determinada. Como se explicó, estos son dos efectos completamente independientes que surgen con la notificación del acto de liquidación de oficio. Ahora bien, en lo que concierne a la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, a pesar de que este sea recurrido, ello es la mera aplicación de la normativa y principios del Derecho Administrativo, situación que, lejos de ser arbitraria o contraproducente, resulta a todas luces apropiada y beneficiosa para los intereses públicos por los que vela el Estado, y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas. Considera que los argumentos vertidos por el accionante no tienen fundamento ni fáctico ni legal para sustentar esta acción de inconstitucionalidad; por el contrario, cada una de las normas tributarias aplicadas en el proceso de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación son normas que velan y se apegan tanto al debido proceso como al derecho de defensa que el asiste al sujeto pasivo, por lo que no existe fundamento para que sean declaradas inconstitucionales. En conclusión, estima que el procedimiento establecido por medio de la integración normativa de los artículos 144, 171 y 186, del Código Tributario, y que da fundamento a la reglamentación establecida en los ordinales 152 a 158, del RPT, en ningún momento vulnera el debido proceso y, por el contrario, habilita una etapa previa al dictado del acto de liquidación de oficio, en la que se le comunican al sujeto inspeccionado, por medio de la “Propuesta Provisional de Regularización”, los resultados del proceso de comprobación e investigación, y se le otorga un plazo de diez días hábiles para que este presente las excepciones de prescripción, falta de competencia, 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. En ningún caso, la normativa tributaria existente ha habilitado la figura del “*solve et repete*”; en este sentido, las normas son claras respecto a que el sujeto pasivo, dentro del término de treinta días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, por un lado, podrá presentar los recursos que estime convenientes y, por el otro, deberá pagar la deuda determinada, o bien, proceder a rendir garantía; con lo que es claro que la presentación de los recursos en ningún caso se encuentra condicionada al pago o rendición de la garantía, ni tampoco implica que con la presentación de los recursos el cobro de la deuda deba suspenderse. Asimismo, la reforma otorgó al acto de liquidación de oficio la facultad de desplegar sus efectos desde el momento de su notificación, sin importar si este era o no recurrido; esta situación no resulta una arbitrariedad de la Administración Tributaria, ya que, por el contrario, responde a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, principios que son propios del derecho administrativo y que, de por sí, se encuentran establecidos y regulados en los artículos 146 y 148, de la

Ley General de la Administración Pública; e, incluso, su aplicación responde y se justifica aún más, cuando se habla de recursos necesarios para la satisfacción de los intereses públicos por los que debe velar el Estado y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas. La determinación de la deuda tributaria que se notifica con el acto de liquidación de oficio, supone el estudio y análisis de la realidad económica del sujeto pasivo sometido a este proceso de control, concluyéndose que su declaración no fue presentada de conformidad con la ley y, por ende, no se habían satisfecho adecuadamente los impuestos, motivo por el cual nace la determinación de referencia. Como puede notarse, esta determinación surge debido a un incumplimiento del sujeto pasivo, quien no tributó de acuerdo a su realidad económica, por lo que no es valedero alegar que el surgimiento y cobro de la deuda determinada no contempla su capacidad económica para hacerle frente, por cuanto son recursos públicos que debió cancelar en su oportunidad y no lo hizo, afectando, en principio, abiertamente las finanzas públicas del Estado. Solicita se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad planteada en todos sus extremos.

27.- Por escrito presentado ante esta Sala a las 15:40 horas del 08 de setiembre de 2014, Diego Salto van deer Laet y Rafael Luna Rodríguez, en su condición de apoderados especiales judiciales de André Tinoco y Asociados Sociedad Anónima, presentan certificación registral de su representada, poder especial judicial, certificación literal del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo en el que se invocó la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, en cual se encuentra pendiente de resolución. Asimismo, señalan dos medios alternos para atender notificaciones.

28.- En escrito presentado a las 15:21 horas del 09 de setiembre de 2014, la Procuradora General de la República, Ana Lorena Brenes Esquivel, rindió el informe solicitado por resolución de las 10:36 horas del 14 de agosto de 2014 (expediente N° 14-011798-0007-CO), y señaló que, de previo al análisis de fondo de los reclamos de constitucionalidad que plantea el accionante, es preciso dejar claro cuál es el procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria, en el caso de contribuyentes que no han cumplido con el deber formal de presentar las declaraciones de impuesto, o que habiéndolas presentado se hubieran reputado como falsas e ilegales, tal y como lo dispone el artículo 124, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de determinar si en ese procedimiento se tutela el debido proceso y los derechos de defensa de los sujetos pasivos que han sido sometidos a esta actuación de control por parte de la Administración Tributaria. El procedimiento determinativo se encuentra regulado en los artículos 144, 171 y 186, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como en los artículos 152 a 159, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Del análisis de ese procedimiento, no se advierte que ni el legislador, ni la Administración Tributaria, hayan establecido norma alguna que condicione la fase recursiva dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria al pago del adeudo tributario o a la rendición de la garantía a que alude el artículo 144, del Código Tributario y que se regula en los artículos 182 y 183, del Reglamento. Por el contrario, el pago del adeudo tributario, o la rendición de la garantía, son efectos que, si bien tienen como origen un mismo acto, su ejecutoriedad es absolutamente independiente el uno del otro. En tal sentido, la admisión de los recursos no se condiciona al pago o rendición de garantía; ni tampoco la presentación del recurso paraliza el cobro de la deuda. El eje temático del accionante, se ciernen sobre el supuesto resurgimiento de la figura del *solve et repete* con la entrada en vigencia de la reforma del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios introducida por la Ley N° 9069, lo cual a su juicio, constituye una limitación a la garantía fundamental de acceso a la justicia, por cuanto se le impone al contribuyente 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 de acto de liquidación de oficio, lo cual obviamente también le impacta en su capacidad económica. A este respecto, indica que el *“solve et repete”* es *“(…) un instituto por el cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios o previsionales controvertidos a su pago previo (...)”*, lo que significaría que el sujeto pasivo se encuentra imposibilitado de accionar ante instancias superiores o ante la justicia contra el acto determinativo que establece de la obligación tributaria, si no ha satisfecho con antelación el gravamen. La Sección III del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia N° 17-2007 de las 9:50 horas del 19 de enero de 2007, consideró que el principio *solve et repete* otorga un privilegio injustificado a la Administración Tributaria que afecta el derecho fundamental del administrado a combatir la legalidad del cobro del impuesto en cuestión. La situación a que se refiere esa jurisprudencia, no se da con la reforma del artículo 144, del Código Tributario (CT), como lo aduce el accionante, ya que, si bien el acto de liquidación de oficio se constituye en un acto ejecutivo y ejecutorio, ello no es ninguna novedad, sino propio de los actos administrativos, tal y como lo disponen los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. Por ello, no lleva razón el accionante al afirmar que el artículo 144 restableció el principio de *solve et repete*. Al contrario, la reciente enmienda

permite que el sujeto pasivo, pueda esgrimir los recursos que estime oportunos sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. No queda la menor duda de que el accionante no ha hecho un análisis pormenorizado y armónico de la normativa tributaria que regula la interposición de los recursos administrativos que puede ejercer el sujeto pasivo, sino que más bien distorsiona los alcances del artículo 144, del CT y su reglamento. Basta una interpretación armónica del párrafo cuarto, del artículo 144, del CT, como de los ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, para tener por cierto que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía con la Autoridad Fiscal. Contrario al dicho del accionante, resulta evidente que ninguna norma regula el establecimiento de la figura del *“solve et repete”*; por el contrario, lo que se regula explícitamente es el surgimiento de dos efectos independientes, que tienen su origen en un mismo momento, sea la notificación del acto de liquidación de oficio al sujeto inspeccionado, a saber, el cobro de la deuda determinada con motivo de un proceso de control de comprobación e investigación y la facultad del sujeto inspeccionado de incoar voluntaria y potestativamente la etapa recursiva que regulan los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Ninguno de esos efectos se encuentra condicionado entre sí, por el contrario, resultan completamente independientes el uno del otro, aspecto que se extrae de la simple lectura de las normas referenciadas. No existe, entonces, limitación alguna al acceso a la justicia, sino una equivocada interpretación de la normativa vigente por parte del accionante, ya que en ningún momento se condiciona la defensa del contribuyente sobre la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria al pago o a rendir garantía del adeudo. La única novedad es el carácter ejecutivo del acto de liquidación de oficio, ya que el adeudo tributario debe pagarse o garantizarse, de suerte tal que la deuda determinada puede cobrarse por las vías respectivas, si el sujeto pasivo no lo cancela dentro del plazo legalmente otorgado, sean treinta días hábiles, ello a pesar de que el acto aún no se encuentre en firme y que el sujeto pasivo hubiere interpuesto los recursos correspondientes. Como corolario, se tiene que con la reforma del artículo 144, del Código Tributario, el legislador reconoció expresamente el principio de auto tutela administrativa, facultando a la Administración Tributaria a ejecutar los actos de liquidación de oficio y, consecuentemente, gestionando de formar más ágil y expedita los recursos del Estado, los cuales se originan en un proceso de control que es respetuoso de los derechos y garantías del sujeto pasivo, así como del debido proceso y derecho de defensa. La facultad de ejecutar los actos administrativos que se dictan, no constituye una arbitrariedad de la Administración Tributaria, sino que responde justamente a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, principios que admiten que un acto administrativo válidamente dictado, despliegue todos sus efectos, y los cuales se encuentran explícitamente establecidos en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. En esta línea de pensamiento, la Administración Tributaria se encuentra investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la auto tutela de su derecho y para ello declara, en primer lugar por sí misma, cuál es su derecho, sea, la deuda tributaria determinada y, segundo, procede a ejecutar por sus propios medios lo que previamente ha declarado, procurando el cobro de aquella. Se trata, pues, de manifestaciones concretas del principio de auto tutela administrativa. De aquí que, con la reforma, los recursos contra los actos de liquidación de oficio no tienen efectos suspensivos; el efecto suspensivo de los recursos presentados solo opera cuando la norma legal así lo establece, de lo contrario, como los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables, no se suspenden de pleno derecho por el simple hecho de presentar un recurso. Sobre el particular la Sala Constitucional, en el Voto N° 2014-004307 de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, afirmó que la ejecutividad e ejecutoriedad de los actos administrativos son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y orientan toda la función pública, lo que implica que, una vez decretados los actos por la Administración, esta puede ejecutarlos por sí misma, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales, según lo dispuesto en el artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública. Además, en virtud de lo preceptuado en el artículo 148, de esa misma ley, la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, todo lo cual está ajustado a derecho y no vulnera ningún derecho fundamental. De manera que, las variaciones introducidas por la reforma de la Ley N° 9069, se ajustan a los principios que derivan, tanto del artículo 41, de la Constitución Política, como el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, o Pacto de San José, situación que, incluso, se visualiza con el análisis realizado por esta Sala Constitucional en el Voto N° 2013-012560 de las 09:05 horas del 20 de setiembre de 2013, de conformidad con el cual, nadie tiene un derecho a la inmutabilidad del Ordenamiento Jurídico; es decir, a que las reglas jurídicas nunca cambien, razón por la cual, la garantía de irretroactividad de la ley protege a los Administrados, únicamente, a efecto de que un cambio en el ordenamiento jurídico no sustraiga de su patrimonio bienes o derechos ya adquiridos, velándose porque en aquellos casos en que, con anterioridad a una reforma legal o reglamentaria, se cumplió el presupuesto fáctico

necesario para que surgiera una determinada consecuencia jurídica, provechosa para el interesado, esta efectivamente se produzca. No es cierto, entonces, lo afirmado por el accionante, en el sentido de que los sujetos pasivos no cuentan con instancias previas de revisión de las determinaciones que haya encontrado la Administración Tributaria, por cuanto, según sea el detalle hecho del procedimiento administrativo y en lineamientos generales posteriores emitidos antes del Reglamento del Procedimientos, como es el caso de la directriz N° DGT-D-009-2012 del 29 de octubre de 2012, denominada “Lineamientos sobre la aplicación de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069 de 28 de setiembre de 2012 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas”, así como la Instrucción General N° 03-2013 del 20 de marzo de 2013, llamada “Instrucciones transitorias sobre determinados aspectos del procedimiento fiscalizador y sancionador”, siempre ha sido tutelado el debido proceso. Justamente en este último documento, se incorporó dentro de la etapa conclusiva del procedimiento de inspección, la posibilidad de que el sujeto pasivo presentara, previo al dictado del acto de liquidación de oficio, aquellos alegatos y probanzas contra las determinaciones halladas por la unidad fiscalizadora, con lo cual se logra la potenciación de los derechos del contribuyente conforme al artículo 171, del CNPT. De manera que, no fue sino hasta la vigencia del RPT que se recogió en un solo cuerpo infralegal el procedimiento que, desde marzo de 2013, se venía dispensando a los sujetos pasivos objeto de un procedimiento de inspección tributaria, interpretación administrativa realizada conforme a los principios constitucionales que nos rigen. Procedimiento que ha sido seguido a cabalidad por la Administración Tributaria y que se hace evidente en el mismo escrito del accionante, cuando reconoce expresamente en el hecho tercero que “(...) *mi representada presenta alegatos en contra de la propuesta provisional de regularización mediante los cuales expresa disconformidad con las diferencias encontradas*”. Justamente la presentación de estos alegatos y probanzas constituyen la etapa previa de defensa habilitada para el sujeto sometido a un proceso de comprobación e investigación, antes de que la Administración Tributaria dicte el acto de liquidación de oficio que tendrá y desplegará efectos jurídicos que inciden en la esfera del sujeto inspeccionado. Sobre este particular, justamente el Código Tributario, en el artículo 144, establece explícitamente la facultad de la Administración Tributaria de desarrollar las actuaciones que se consideren necesarias para generar las determinaciones tributarias reguladas en el artículo 124, del mismo cuerpo legal, atendiendo para ello al procedimiento que se desarrolle reglamentariamente. Como puede colegirse, 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 la defensa 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 caros intereses, sea la revocatoria, apelación o, incluso, una demanda en sede contenciosa. En cuanto al alegato que plantea el accionante, que la administración no considera la capacidad económica del sujeto pasivo, cabe indicar que no son atinentes sus alegaciones respecto de las dificultades económicas que implican el pago de la deuda tributaria o la rendición de una garantía, toda vez que no es resorte de la Sala Constitucional que el accionante venga a justificar, indebidamente, que no tienen capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió; justamente sobre este tema, la Sala Constitucional, en el voto N° 2014-004307 de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, expresó que el pago de impuestos constituye el medio natural para la extinción de la obligación fiscal, pues al abonar el administrado el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo, según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. El pago de tributos, previamente, es sometido a la capacidad de pago del sujeto obligado, para determinar si es justo o no, de allí que los contribuyentes con mayor capacidad económica, deban pagar una cuantía mayor, en relación con los que están situados en un nivel inferior. Asimismo, el principio de confiscatoriedad fue definido por la Sala Constitucional en Sentencia N° 1995-554, de las 16:45 horas del 31 de enero de 1995, reiterada en Sentencia N° 2003-5276, en términos de que, si bien el Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, ello es así en el tanto no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. La Constitución, en el artículo 45, establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40, que nadie será sometido a pena de confiscación, con lo cual es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. También, en ese mismo voto, la Sala indicó que no es un contralor de la legalidad de las actuaciones o resoluciones de la Administración, por lo que no le compete revisar si la decisión administrativa cuestionada es procedente desde la óptica de la oportunidad y conveniencia, o si el monto del tributo se ajusta o no a la normativa legal vigente, labor propia de la vía común, administrativa

o jurisdiccional. En cuanto al reparo de constitucionalidad que alega el accionante sobre las normas 144, 182 y 183, del Código Tributario, aduce 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, de forma que cuando el sujeto pasivo opte por rendir una garantía, no resulta necesario la existencia de una fase en la que el administrado pueda acreditar si cuenta o no con los medios económicos para rendirla. Precisamente, con motivo de una actuación de control, tendente a verificar que el sujeto pasivo hubiera declarado de conformidad con la ley, es que surge la determinación de una deuda tributaria que evidencia el incumplimiento de la obligación; situación que pone de manifiesto la real capacidad contributiva del sujeto pasivo, motivo por el cual queda más que demostrado que la deuda determinada fue lo que el sujeto debió declarar y pagar dentro del plazo legalmente otorgado, por lo que no debe existir al momento de la determinación ni del cobro correspondiente valoración adicional a la que ya de por sí fue realizada durante el proceso de comprobación e investigación. Aunado a lo anterior, respecto al tratamiento de las garantías, además de las normas referenciadas en la acción de inconstitucionalidad, la Dirección General de Tributación, mediante publicación en La Gaceta N° 186 del 27 de setiembre del 2013, dio a conocer la resolución general N° DGT-R-034-2013 de las 15:25 horas del 2 de setiembre de 2013, en la que se reguló por completo el procedimiento para el otorgamiento de las garantías sobre deudas tributarias. Puede afirmarse, entonces, que el artículo 144, del CNPT y los ordinales 182 y 183, del RPT no conculcan los principios de tutela judicial efectiva -acceso a la justicia- o del debido proceso, por lo que no devienen ninguna de las normas de referencia en inconstitucionales. En relación con la aducida violación al debido proceso, al detallar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria quedó claro que 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 “Propuesta Provisional de Regularización” y, además, contra esta propuesta el administrado tiene la facultad de presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia y 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, todo dentro del plazo de 10 días hábiles. En virtud de lo anterior, se hace evidente que el proceso 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. Ahora bien, en lo que concierne a la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, a pesar de que este sea recurrido, como ya se ha externado, ello es la mera aplicación de la normativa y principios propios del Derecho Administrativo, situación que lejos de ser arbitraria o contraproducente, resulta a todas luces apropiada y adecuada a tenor de los intereses públicos por los que vela el Estado y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo con sus cargas impositivas. Así, los argumentos vertidos por el accionante no tienen fundamento ni fáctico ni legal para sustentar esta acción de inconstitucionalidad; por el contrario, a juicio de la Procuraduría, cada una de las normas tributarias aplicadas en el proceso de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación son normas que velan y se apegan tanto al debido proceso como al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo, por lo que no existe razón para que sean declaradas inconstitucionales. Solicita se declare sin lugar la acción.

29.- Por Voto interlocutorio N° 2014-014954, de las 15:30 horas del 10 de setiembre de 2014, la Sala ordenó acumular la acción que se tramitaba en expediente número 14-013602-0007-CO, interpuesta por Kennedy Villalobos Salas, en su condición de apoderado con facultados suficientes de Inversiones VillaKeal Sociedad Anónima, a la que bajo expediente número 14-011798-0007-CO se tramita ante esta Sala, a fin de que se tenga como ampliación de esta.

30.- Por Voto interlocutorio N° 2014-014960, de las 15:30 horas del 10 de setiembre de 2014, la Sala rechazó de plano parcialmente la acción 14-013742-0007-CO, en lo que a la alegada inconstitucionalidad del artículo 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecta, y ordenó su acumulación, en lo que al artículo 144, párrafo 4°, de ese mismo Código, atañe, a la acción que bajo expediente número 14-011798-0007-CO se tramita ante este Tribunal Constitucional.

31.- Por Voto interlocutorio N° 2014-015264, de las 15:30 horas del 17 de setiembre de 2014, la Sala ordenó acumular la acción número 14-013019-0007-CO a la que se tramita en expediente número 14-011798-0007-CO.

32.- Por escrito presentado a las 09:36 horas del 18 de setiembre de 2014, William Charpentier Morales, mayor de edad, abogado, divorciado, cédula de identidad número 105260931, en su condición de representante

de La Princesa de la Esperanza Sociedad Anónima, Variante del Arlequín D E F Sociedad Anónima, Variante Benoni Sociedad Anónima, Inversiones Ushuaia Sociedad Anónima y Escuela Bilingüe Nueva Esperanza S.R.L., solicita ser tenido como coadyuvante de la parte actora dentro de la acción de inconstitucionalidad que se tramita bajo expediente número 14-011798-0007-CO.

33.- Por resolución N° 2014-015684, de las 14:30 horas del 24 de setiembre de 2014, la Sala denegó las gestiones de aclaración presentadas por el Director General de Tributación Directa y el accionante Mauricio Estrada Gómez, los días 28 y 29 de agosto de 2014, respectivamente.

34.- Por escrito presentado a las 10:41 horas del 25 de setiembre de 2014, Jaime Aguilar Umaña, mayor de edad, cédula de identidad número 1-589-361, en su condición de representante legal de la sociedad Cerámica Las Tres B Sociedad Anónima, solicita se le tenga como coadyuvante de la acción N° 14-011798-0007-CO.

35.- Por escrito presentado a las 10:58 horas del 25 de setiembre de 2014, Manuel Polini Nietzen, mayor de edad, casado una vez, empresario, cédula de identidad número 1-396-379, en su condición de representante legal de las sociedades Mixtal Sociedad Anónima, Procesadora de Pastas Eduvalbo del Norte Sociedad Anónima y Pita Tolú Sociedad Anónima, cédulas de persona jurídica números 3-101-132-943, 3-101-208310 y 3-101-054799, respectivamente, solicita se le tenga como coadyuvante en la acción tramitada bajo el N° 14-011798-0007-CO.

36.- Por escrito presentado a las 13:50 horas del 29 de setiembre de 2014, Alasdair Macleod, mayor de edad, cédula de residencia permanente número 182600019227, en su condición de Secretaria con facultades de apoderada generalísima sin límite de suma de la sociedad Ananas Export Company S. A., solicita ser tenida como coadyuvante en la acción N° 14-011798-0007-CO.

37.- Por escrito presentado, a las 16:15 horas, del 29 de setiembre de 2014, Federico Sosto López, mayor de edad, casado una vez, abogado, vecino de San José, cédula de identidad número 106060338, en su condición de Presidente con facultades de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la empresa Suintila Proyectos Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-379406, solicita se tenga a su representada como coadyuvante en la acción N° 14-011798-0007-CO.

38.- Por escrito presentado a las 16:20 horas del 29 de setiembre de 2014, Adrián Torrealba Navas, mayor de edad, soltero, abogado, vecino de Granadilla Sur, Urbanización Altamonte, cédula de identidad número 106030891, en su condición de apoderado especial judicial, con facultades suficientes para este acto, de Servicios Hospitalarios Latinoamericanos Integrados Shli Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-417130; de Inversiones Metrópoli XIX Pov & G Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-444525; de Bticino Costa Rica Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-02203225; de Astaldi S.P.A Sucursal Costa Rica Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-12-376984; de Corporación Megasuper Sociedad Anónima, con cédula de persona jurídica número 3-101-521642; de Distribuidora Electro Mecánicas de Centro América Sociedad Anónima, con cédula de persona jurídica número 3-101-041544; y de Rafael Ortiz Molina, con cédula de identidad número 104330633, solicita se le tenga como coadyuvante en la acción N° 14-011798-0007-CO.

39.- Por escrito presentado a las 14:05 horas del 01 de octubre de 2014, Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado especial judicial de Rafael Ortiz Molina, aporta el respectivo poder especial judicial, por haber omitido, por error, su presentación al momento de presentar la solicitud de coadyuvancia.

40.- Por escrito presentado a las 14:05 horas del 01 de octubre de 2014, Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado judicial especial de las supra citadas sociedades y de Rafael Ortiz Molina, solicita se tenga por corregido el error material en que se incurrió en el escrito de solicitud de coadyuvancia, presentado ante esta Sala a las 16:20 horas del 29 de setiembre de 2014, en el sentido de que la gestión es para que se les tenga como coadyuvantes en la acción de inconstitucionalidad número 14-011798-0007-CO, y no en la 98-005392-0007-CO, como por error se consignó. 41.- Por resolución de Presidencia de las 14:13 horas del 01 de octubre de 2014, se tuvo por ampliada la acción N° 14-011798-0007-CO, en los términos expuestos en las acciones N° 14-012588-0007-CO, N° 14-013602-0007-CO, N° 14-013019-0007-CO y N° 14-013742-0007-CO, a aquella acumuladas, en el sentido que también se impugnan los artículos 144, 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; el artículo 67, del Decreto Ejecutivo Número 35688-H, reformado por el N° 37477, de 6 de diciembre de 2012; la resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13, de 15:00 horas de 01 de marzo de 2013; la Directriz DGT-D-009-2012, de 29 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Tributación; la Instrucción General N° 03-2013, de 20 de marzo de 2013, de la Dirección de Fiscalización; y el artículo 153,

del Reglamento de Procedimiento Tributario, por estimarlos contrarios al derecho de defensa y al debido proceso, protegidos en los artículos 39 y 41, Constitucionales. Sobre dicha ampliación, se confirió audiencia por quince días a la Procuraduría General de la República, al Ministerio de Hacienda y a la Dirección General de Tributación Directa, y se ordenó la publicación de los edictos respectivos.

42.- En escrito presentado ante esta Sala a las 14:39 horas del 03 de octubre de 2014, el accionante Mauricio Estrada Gómez, en su condición de apoderado generalísimo de la sociedad Agroganadera Plinilla Sociedad Anónima, manifiesta que la Procuraduría General de la República en su informe, afirma que su representada erróneamente considera que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), restableció el principio de *solve et repete*, por cuanto dicho artículo sí le permite al sujeto pasivo presentar los recursos que estime oportunos, sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. A su juicio, debe quedar claro que no se está fundamentando la acción de inconstitucionalidad, en la equiparación que quiere hacer el órgano asesor de la Sala Constitucional, en punto en que hay que garantizar o pagar para poder ejercitar los recursos administrativos o jurisdiccionales. Ello reduce el tema a debatir a una óptica muy simplista: como el ejercicio del recurso no se sujeta a la demostración de que se ha rendido a satisfacción la garantía, entonces, se evidencia de que no existe lesión alguna a los principios constitucionales de acceso a la justicia y el debido proceso. Tal percepción es formular una apreciación muy preliminar del verdadero problema de fondo que está en discusión en esta sede jurisdiccional. Indica que es consciente de la existencia del principio de auto tutela administrativa, sustento dogmático y legal de la teoría de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Por demás, que de conformidad con los artículos 145 y 146, del CNPT, efectivamente, se pueden interponer los recursos que allí se regulan contra el acto de liquidación de oficio. Y que, ciertamente, son dos las consecuencias que derivan de estos últimos actos: por un lado, el surgimiento de la potestad de cobro coactivo de la obligación tributaria, y, por otro, la posibilidad de impugnar tal decisión. A pesar de que, ciertamente, sean independientes, pierde de vista la Procuraduría que poco interesa ejercitar un recurso administrativo ante la inminencia de una afectación patrimonial cierta y efectiva, que puede dar al traste con la estabilidad de la empresa y sus fuentes productoras de renta. Insiste en que el tema es una violación indirecta o disfrazada: el contribuyente puede discutir la determinación de la liquidación de oficio, pero necesariamente deberá cancelar o garantizar el monto adeudo si no quiere -o puede- pagar ese monto de manera inmediata, amén de que así evita el cobro inmediato de la deuda y su inclusión en la lista de morosos. Esto último, a su juicio, es muestra clara de que el argumento del órgano asesor de la Sala Constitucional se encamina por una interpretación literal y descontextualizada del fenómeno que surge a raíz de la nueva redacción del numeral 144, del CNPT, y su regulación reglamentaria en los artículos 182 y 183, igualmente combatidos. El problema para el contribuyente no es que si puede o no puede interponer los recursos administrativos; lo que le aqueja es que tiene un plazo perentorio para incurrir en un doble tipo de afectación económica: o paga el importe de la determinación, o, igualmente, debe incurrir en gastos financieros para satisfacer alguna de las formas de rendición de garantía que han sido establecidas por la Administración. En este sentido, los artículos reglamentarios impugnados establecen mecanismos financieros para rendir la garantía, cuyos costos expresamente deben ser sufragados por el contribuyente. Además, repárese que se tiene que rendir la garantía por la totalidad del adeudo determinado, más los intereses a la fecha de la constitución de la garantía. Luego, bien puede interponer los recursos administrativos, pero si no logra garantizar o pagar, igualmente se iniciará el cobro administrativo coactivo en su contra, con la posibilidad real de embargo de cuentas y con la entrada inmediata en la lista de morosos administrativos. Este segundo tipo de consecuencias son las que constituyen la lesión al principio de proporcionalidad en la sanción que sufre el administrado que quiere discutir la validez de la determinación efectuada por la Administración, sobre un acto que, como la propia Procuraduría acepta, no se encuentra firme. Otro argumento al que acude la representación del Estado costarricense es que ha habido disposiciones de la Dirección General de Tributación que han aclarado los alcances del nuevo procedimiento tributario, y de cómo opera la ejecutividad inmediata del artículo 144, del CNPT (v.g., Resolución DGT-D-009-2012). Sin embargo, en esto también se evidencia un quebranto adicional a los derechos fundamentales del contribuyente, pues cabe recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 168, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las "...resoluciones y las directrices generales de la Administración Tributaria serán de carácter interpretativos de las leyes y los reglamentos, pero no podrán ser innovativas de situaciones jurídicas objetivas. Las citadas resoluciones y directrices deberán ajustarse a las fuentes primarias, y no podrán suplir los reglamentos que en esta materia únicamente el Poder Ejecutivo puede dictarlos, de conformidad con el artículo 140, incisos 3) y 18), de la Constitución Política". No logra explicar la Procuraduría cómo, si el artículo 144 mandaba a que, reglamentariamente,

se dispusiera la forma en que podían rendirse las garantías, el Poder Ejecutivo esperara más de un año para emitir, precisamente, el decreto ejecutivo que viniera a brindar, al menos, una claridad en cuanto a los medios con que contaba el contribuyente para cumplir este obstáculo para evitar que se le afectara de manera inmediata su situación económica, aunque sin regular procedimiento alguno para el caso en que la Administración no reputara apto el título o garantía ofrecida, como bien se expuso en la acción. Por ello, ni la mención a esta resolución general (DGT-D-009-2012), como tampoco a la DGT-R-034-2013, solventan el incumplimiento grosero que tuvo el Poder Ejecutivo para atender el principio fundamental que deriva del artículo 168, del CNPT. A mayor abundamiento, los criterios restrictivos para el tema de las garantías que suspenden el cobro inmediato del adeudo tributario siguen regulándose de manera contraria a la anterior garantía legal; ejemplo de ello es la resolución N° DGT-R-029-2014, de las 12:11 horas del 10 de julio de 2014, que la misma Dirección General de Tributación emitió, nuevamente, a través de un acto jurídico de menor jerarquía que el reglamento que manda el artículo 144 impugnado. Esta resolución termina por confirmar la grave lesión a los derechos fundamentales de acceso a la justicia y proporcionalidad, que se está causando con la regulación contenida en el artículo 144, del CNPT. Para la Dirección General de Tributación, ya no tiene trascendencia la fase administrativa que regulan los artículos 182 y 183, del Reglamento de Procedimiento Tributario, pues la única forma en que no se gestionará el cobro administrativo de una deuda tributaria es la orden expresa de la adopción de una medida cautelar por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Caso contrario, y como se advierte en la acción de inconstitucionalidad a la cual coadyuvamos, lo cierto del caso es que la remisión del asunto a cobro administrativo y la aparición en la lista de morosos son sanciones adicionales que se imponen al contribuyente, pese a que puede haber tratado de gestionar la rendición de la garantía ante la propia Administración Tributaria. Luego, queda más que acreditado que se trata de una potestad exorbitante a favor de la Administración Pública, que no respeta el más mínimo parámetro de razonabilidad y proporcionalidad. Por lo indicado, y a manera de conclusión sobre los anteriores argumentos, se estima que lleva razón el accionante, en tanto la imposición del pago coactivo en contra del contribuyente supone que se le obligue a tomar disposiciones financieras si quiere evitar la inmediata afectación de su patrimonio. Pero esas disposiciones también suponen un costo económico, sobre el cual no se le faculta discutir, mínimamente, en sede administrativa, ya que, incluso, las últimas disposiciones de la Dirección General de Tributación niegan cualquier efecto suspensivo a la rendición en sede administrativa de la garantía que regulan los artículos 182 y 183, impugnados. Y, por si fuera poco, la garantía que ha de rendirse es, necesariamente, del total del adeudo establecido, preliminarmente, por la Administración, sin posibilidad alguna de discusión en cuanto a la verdadera situación del contribuyente y de la posibilidad real de satisfacer la garantía. Por ello, de nada sirve ejercitar los recursos administrativos, si estos no impedirán o que el contribuyente tenga que pagar inmediatamente, o que tenga que buscar la forma de satisfacer la garantía, incluso con la duda actual de que esta última opción sirva realmente para parar la acción cobratoria coactiva y la aparición en la lista de morosos de la Hacienda Pública. Considera que exigir esa garantía es una forma de obstaculizar, hacer más engorroso y distorsionar aún más las diferencias entre las partes involucradas en la discusión tributaria, además de que no resulta aceptable que la Administración acuda a justificar la necesidad de la percepción inmediata de los tributos determinados en razones de “interés público”, cuando es claro que los dineros que eventualmente se le enteren al Fisco ni siquiera están presupuestados para su ejecución en el ejercicio en que deba pagarse la determinación. A su entender, existe un evidente quebranto del artículo 8, de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, pues, efectivamente, se está condicionando el ejercicio de un derecho a recurrir de los actos administrativos a la rendición de un pago (llámese directo, llámese garantía) para que la situación financiera del contribuyente no se vea inmediatamente afectada y pueda, ahora sí, ejercitar recursos administrativos en los que se analice y valore la legalidad de la conducta. Si tal realidad no es una forma desproporcionada e injusta de ejercitar las potestades públicas tributarias, no se entiende, entonces, por qué se defiende con tanta vehemencia un medio recaudatorio que prefiere infligir un daño inmediato en la propiedad del contribuyente, antes que alcanzar la determinación de la validez o no de la determinación tributaria en sede de los tribunales de justicia.

43.- Por escrito presentado a las 15:19 horas del 15 de octubre de 2014, Diego Salto van der Laet y Rafael Luna Rodríguez, en su condición de apoderados especiales judiciales de André Tinoco y Asociados Sociedad Anónima, manifiestan que, a diferencia de los alegatos de inconstitucionalidad planteados en las distintas acciones de inconstitucionalidad acumuladas dentro del expediente N° 14-011798-0007-CO, en contra del artículo 144 y conexos, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), los cuales se fundamentan en estimarlos contrarios a los derechos protegidos en los artículos 39 y 41, Constitucionales, mi representada plantea la

inconstitucionalidad del artículo 144, del CNPT, por considerarlo contrario al ordenamiento jurídico costarricense, al contravenir lo estipulado en el artículo 7, de la Constitución Política, el cual establece la supremacía de los Convenios Internacionales sobre las Leyes de República, toda vez que el numeral 144, del CNPT, contraviene lo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos. Lo anterior en virtud que, en el auto de las catorce horas y trece minutos del uno de octubre del dos mil catorce, dictado por esta Sala, en el que se le da audiencia a la Procuraduría General de la República, no se hace mención al alegato planteado en la acción de inconstitucional interpuesta por su representada y, únicamente, se hace referencia a la violación de los artículos 39 y 41, de la Constitución Política. En ese sentido, su argumento se distingue de la tesis planteada por el resto de accionantes, y adiciona a las violaciones constitucionales que estos aducen, el hecho que el artículo 144, del CNPT, constituye una norma de rango legal que incumple y contradice lo indicado por un Convenio Internacional, lo cual es a todas luces inconstitucional, máxime en un supuesto como el actual, en donde el incumplimiento jerárquico genera, concomitantemente, una violación al derecho de su representada a ser oída por un juzgador competente, independiente e imparcial, en la determinación de sus derechos y obligaciones de índole fiscal. A pesar de estar ante un acto de liquidación aparentemente válido y eficaz, este no debe ser ejecutable sino hasta que haya sido revisado por aquel juzgador independiente e imparcial, sea en sede administrativa o judicial. Así, en su acción plantearon, de manera detallada y completa, los argumentos jurídicos por los cuales consideran que el artículo 144, del CNPT, es contrario a lo establecido en la Constitución Política, y las razones por las cuales es contrario al artículo 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos. En vista de ello, solicitan se tenga por acreditado su alegato para que las partes correspondientes procedan a referirse sobre él, así como para que sea evacuado por este Tribunal Constitucional. Finalmente, reiteran la petición para que se declare el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contrario al ordenamiento jurídico costarricense, al contravenir lo estipulado en el artículo 7, de la Constitución Política, y el artículo 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos, y, por ende, se declare su inconstitucionalidad y nulidad.

44.- En informe presentado a la 14:06 horas del 24 de octubre de 2014, Ana Lorena Brenes Esquivel, en su condición de Procuradora General de la República, rindió el informe requerido por resolución de las 14:13 horas del 01 de octubre de 2014, referente a la ampliación de esta acción de inconstitucionalidad. Al respecto, manifiesta que todos los reproches de inconstitucionalidad planteados por los accionantes, se circunscriben al procedimiento determinativo que deriva del artículo 144, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por la Ley N° 9069 de 28 de setiembre de 2012, así como de instructivos generales y directrices emanadas de la Dirección General de la Tributación. Luego de hacer referencia al informe rendido anteriormente en esta acción, señala que uno de los cambios fundamentales que se opera con la promulgación de la Ley N° 9069 y, consecuentemente, con la instauración de un nuevo procedimiento determinativo previsto en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio y el reconocimiento expreso que hace el legislador del principio de autotutela administrativa, facultando a la Administración Tributaria a ejecutar los actos de liquidación de oficio y, por ello, gestionar de forma más ágil y expedita los recursos del Estado. La ejecución del acto de liquidación de oficio no es otra cosa que instar el cobro de una deuda tributaria determinada por la Administración, con motivo de una actuación de comprobación e investigación en la que se descubren cuotas tributarias no canceladas oportunamente por el sujeto pasivo; es decir, la Administración Tributaria no está cobrando montos que no procedan, sino gestionando el cobro de una suma que debió ser cancelada por el sujeto pasivo oportunamente. El objeto de la actuación de comprobación e investigación se aboca en determinar si el sujeto pasivo tributó conforme a la ley. En virtud de lo anterior, es esencial tener en consideración que esta determinación del impuesto gestionada por la Administración Tributaria, y consolidada por medio del acto de liquidación de oficio, lo que demuestra es si hubo o no un impuesto dejado de pagar. Es decir, la Administración Tributaria solo está accionando su derecho a determinar y cobrar lo que desde el periodo fiscal correspondiente ya era propiedad de la Hacienda Pública y que el sujeto pasivo no reportó en forma completa o exacta, faltando a su deber constitucional de contribuir con las cargas públicas, conforme lo demanda el artículo 18, de la Constitución Política. La facultad de ejecutar los actos administrativos que se dictan, no constituye una arbitrariedad de la Administración Tributaria, sino que responde, justamente, a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, principios que admiten que un acto administrativo válidamente dictado, despliegue todos sus efectos, los cuales se encuentran explícitamente establecidos en el artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). Afirma que la Administración Tributaria tiene poderes suficientes, que derivan de la Ley General de la Administración Pública, para realizar por sí misma la autotutela de su derecho y ejecutarlo por sus

propios medios. Se trata, pues, de manifestaciones concretas del principio de autotutela administrativa, aplicadas en franco apego a la legalidad y con procura del cumplimiento de un mandato constitucional, cual es el deber de todo ciudadano de contribuir con las cargas públicas. Por ello, los recursos contra el acto de liquidación de oficio no tienen efectos suspensivos y estos solo operan cuando la norma legal así lo establece, de lo contrario, como los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables, no se suspenden de pleno derecho por el simple hecho de presentar un recurso. Asimismo, considera importante aclarar que en el evento de que el sujeto pasivo cancele la deuda determinada en el acto de liquidación de oficio y, posteriormente, sus pretensiones sean acogidas en las vías recursivas subsiguientes, tendrá derecho a la devolución total del monto cancelado, así como al reconocimiento de los intereses calculados a partir del día siguiente a la fecha de pago de la deuda, ello conforme a lo establecido en los artículos 43, del Código Tributario y 205, inciso 4), del RPT. En el caso que se rindiera una garantía y, posteriormente, sus pretensiones sean acogidas en las vías recursivas subsiguientes, igualmente tendrá derecho a que la Administración Tributaria le reembolse el costo respectivo, con el beneficio de que, habiéndose rendido la garantía de pago, esta tiene como efecto la suspensión de los intereses a favor del interesado. En conclusión, la Administración Tributaria está legitimada para actuar, sin que deba requerir el concurso de una autoridad jurisdiccional, ello en virtud del principio de autotutela administrativa a que se ha hecho referencia. Por otra parte, el acto administrativo de liquidación de oficio es recurrible; ello se deduce de la interpretación armónica del párrafo cuarto del artículo 144, del Código Tributario, y de los artículos 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, se deriva que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio, sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía. No puede afirmarse que el acceso a la etapa recursiva se encuentre limitado por el pago o la rendición de garantía que debe realizar el sujeto pasivo, respecto de la deuda tributaria notificada con el acto de liquidación de oficio, toda vez que el contribuyente tiene la facultad de recurrir. Consecuentemente, ninguna norma tributaria condiciona la interposición de los recursos de referencia. Incluso, la presentación de estos recursos es facultad potestativa del sujeto pasivo, quien puede elegir el tipo de recurso o la vía en la que desee discutir el asunto, ya sea por medio de revocatoria o apelación, o bien, en sede judicial, a través de una demanda contenciosa; esta situación enmarca aún más la amplia gama de opciones que prevé la normativa tributaria costarricense, potenciando ampliamente el derecho de defensa de los sujetos pasivos. De esto se colige que, 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 debido proceso, después de la comunicación del acto de liquidación de oficio puede interponer los recursos que estime convenientes para sus más caros 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 Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José. En cuanto a alegada la falta de competencia de los órganos administrativos actuantes en el procedimiento de determinación de la deuda tributaria, indica que se debe deslindar el término “competencia”, que a la luz de la doctrina se ha entendido como aquel conjunto de facultades y funciones, que se encargan al o a los órganos administrativos por el ordenamiento jurídico. Sobre el particular, la LGAP, regula lo relativo a la competencia en los artículos 59 y 50. De conformidad con estos artículos, cabe afirmar que la competencia de los órganos administrativos puede ser asignada por reglamento interno, y puede atender a una determinación por territorio, materia, grado, tiempo y funciones. Es, concretamente, en el artículo 77, del RPT donde se regula que la competencia de la Administración Tributaria se limita por razón del territorio y de las funciones. Sostiene que las facultades de las Administraciones Tributarias Territoriales se circunscriben a los sujetos pasivos adscritas a estas, de acuerdo con el domicilio fiscal registrado, salvo para la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, cuya competencia es en todo el territorio nacional, pero circunscrita únicamente a los sujetos pasivos registrados como grandes contribuyentes nacionales. Asimismo, resulta innegable la distribución de competencias por razón de las funciones, de forma tal que dentro de cada Administración Tributaria Territorial o de Grandes Contribuyentes, existen órganos específicos con competencias determinadas: Gestión, Fiscalización y Recaudación; de suerte que, a pesar de encontrarse en una misma Administración Tributaria Territorial, a cada órgano le asiste una competencia concreta, asignada de acuerdo a la función que ejerce. Ahora bien, para que la Administración pueda desarrollar las funciones que le fueron encomendadas, se vale necesariamente de los funcionarios públicos, concepto definido en el artículo 111, de la LGAP. De

acuerdo con la Teoría del Órgano, según la cual los “representantes” del Estado son sus funcionarios, quienes deben ser nombrados luego de haber comprobado su idoneidad, cuando el funcionario actúa como titular del órgano, expresa la voluntad del órgano, no la suya propia, reputándose los actos realizados por el titular del órgano como emanados de éste y sus consecuencias recaen sobre él. Ahora bien, la estructura orgánica estatal tiene como propósito el desarrollo de todas las funciones que constitucionalmente, al menos en principio, debe cumplir el Estado costarricense. Para tales efectos, nombra funcionarios de acuerdo con un procedimiento que tiene su génesis en normas tanto constitucionales como legales. La investidura es, desde esta perspectiva, una autorización para que un funcionario trabaje en nombre del Estado costarricense. Empero, no basta la investidura, dado que el Estado tiene un complejo andamiaje de órganos e instituciones. Lo cierto es que ese mismo Estado requiere funcionarios especializados para cumplir con las múltiples funciones; por ello, los requerimientos para el nombramiento variarán según el órgano o institución en la que sean ubicados estos funcionarios. De manera que, los funcionarios públicos que ejecuten el proceso de fiscalización y que suscriban los actos que de él emanen, deben tener la investidura legal necesaria, o sea, deben cumplir con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen del Servicio Civil para su nombramiento, reputándose, por tanto, como válidos todos aquellos actos que sean dictados bajo tales condiciones. En este sentido, no es la Administración Tributaria o el Ministerio de Hacienda quien de forma antojadiza define el perfil y las atinencias de los funcionarios para ser nombrados, es el Servicio Civil la institución que se encarga de construir un perfil de funcionario y evaluar, precisamente, la idoneidad para el ingreso a la función pública dentro de los principios esenciales que caracterizan a dicho Régimen, tales como son el mérito, la demostración de la idoneidad y la equidad. Para ello, el Régimen de Servicio Civil se fundamenta en los artículos 191 y 192, de nuestra Constitución Política. Al respecto, debe tenerse presente que el sistema del Servicio Civil, para el reclutamiento de los funcionarios públicos, se basa en una lista de profesiones atinentes al puesto, de forma que, al ser nombrado, cada funcionario debe cumplir los requisitos allí establecidos, aspecto que valida de forma incontestable su accionar posterior, en el ejercicio de las funciones propias del cargo. El perfil y las atinencias del funcionario público dentro del Régimen de Servicio Civil, se encuentra definido mediante un Manual Descriptivo de Especialidades, que se refiere a competencias específicas que no necesariamente se encuentran asociadas a una determinada profesión en concreto, sino a un puesto específico. En concordancia con lo anterior, los artículos 70 y 129, de la LGAP, expresamente determinan que la competencia será ejercida por el titular del órgano respectivo, y que el acto deberá dictarse por el órgano competente y por el servidor regularmente designado al momento de dictarlo. Por lo que, de acuerdo con lo dicho, los actos administrativos dictados por las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes deben ser emitidos por los órganos competentes según la función gestionada, y firmados por los respectivos titulares atendiendo a esta asignación de competencia. De la integración de las normas legales referenciadas, así como de los artículos 144, 145 y 146, e incluso el inciso g), del artículo 147, se puede concluir que el dictado y firma del acto administrativo de liquidación de oficio, como acto final que tiene los efectos jurídicos establecidos en el artículo 144, del Código Tributario y los derechos reconocidos en los artículos 145 y 156, del mismo Código, recae en el titular o máximo jerarca de cada Administración Tributaria. Lo anterior, en ningún modo implica desconocer que la competencia “general” de la Dirección General de Tributación se mantiene en el artículo 99, del Código, cual es la gestión y fiscalización de tributos. De esta manera, a pesar de la derogatoria del artículo 146, del Código, y la existencia del artículo 99, del Código, la normativa citada refiere a que todo acto administrativo debe ser firmado por quien legalmente esté autorizado para ello, reconociendo competencia legal en quien a la fecha ha suscrito los actos administrativos de liquidación de oficio, sea, las Gerencias de las Administraciones Tributarias Territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. En relación con la acción promovida por Comercializadora Konekta S.A., expediente N° 14- 012588-0007-CO, la Procuradora manifiesta no compartir los argumentos dados por el accionante y, más bien, considera que por su dicho se nota que no ha comprendido el procedimiento que deriva del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y normas conexas. El procedimiento de determinación instaurado por la Ley N° 9069, contrario a lo dicho por el accionante, viene a potenciar los derechos y garantías del contribuyente, al crearse dentro de la fase conclusiva del procedimiento de inspección, una etapa en la que el sujeto fiscalizado puede esgrimir las alegaciones y pruebas que considerase adecuadas para combatir las inconsistencias por la unidad verificadora, las cuales se plasman en la propuesta provisional de regularización. Esta faceta se derivaba de los ordinales 144, párrafo primero, y 171, inciso 1, del Código Tributario, y 153 y 154, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Por medio de un documento denominado “informe”, se valoran las defensas y las probanzas interpuestas por el sujeto auditado, y se expresa

la incidencia de aquellas en las determinaciones halladas. Si los argumentos y pruebas presentados por el sujeto pasivo resultan suficientes para modificar los hallazgos de la unidad inspectora, se hace del conocimiento del sujeto fiscalizado en la audiencia final. Si, por el contrario, tales argumentos no lograban desvirtuar las conclusiones apuntaladas por la unidad auditora, igualmente, se lo comunicaba en dicho acto. De estas hipótesis dan cuenta las disposiciones 154 y 155, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Se tiene, entonces, que el artículo 144, cuestionado no vulnera el principio del debido proceso, contenido en el artículo 39, de la Constitución Política, ni transgrede el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, debido a que el sujeto fiscalizado ha podido ejercer ampliamente su derecho de defensa, y también se le han notificado las consecuencias jurídicas y económicas si no regulariza su situación tributaria. De manera tal que, el acto de liquidación de oficio tampoco resulta perjudicial para la situación patrimonial del sujeto pasivo, como lo alega la accionante, ya que, pese a su ejecutoriedad, el contribuyente ha podido ejercer, antes de su emisión, las defensas que considerase oportunas, pero también ha podido satisfacer la deuda tributaria mediante la aceptación de la regularización propuesta por la unidad inspectora, si lo hubiera estimado adecuado, o, incluso, podría, en lugar de efectuar el pago, rendir una garantía. En cuanto a la dificultad que apunta el accionante de poder obtener una fianza para garantizar la deuda tributaria con costos razonables, la Procuraduría estima que ello no es un argumento suficiente para acusar de inconstitucional el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, puesto que, según se indicó al analizar el procedimiento determinativo, una vez obtenidos los resultados finales de la actuación, en la audiencia final, con la comunicación al sujeto inspeccionado de la Propuesta de Regularización, este podrá decidir si regulariza o no su situación tributaria con la Administración Pública. Si acepta los resultados comunicados y la regulariza, ello no necesariamente implica el pago en solo tracto de la deuda fiscal, puesto que, a tenor del ordinal 38, del Código Tributario, el sujeto pasivo puede acogerse a la figura de un aplazamiento o un fraccionamiento del débito tributario. Si, por el contrario, el sujeto pasivo no acepta los resultados determinados y opta por el no pago en efectivo del monto adeudado, la ley prevé la posibilidad de suscribir una garantía, ello según el ordinal 144, del Código Tributario, en cuyo caso se podrá invocar la resolución general N° DGT-R-034-2013, de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación. En dicha resolución, se establecen los tipos de garantías que puede convenir el sujeto pasivo, pero también se señalan las condiciones que regirán a las mismas. Sobre estos aspectos, es relevante señalar que, si durante la etapa de discusión, esto es, si la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo emiten una resolución declarando improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo total de la garantía aportada. En caso de que la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, a tenor del artículo 11, de la resolución de marras. Como se puede observar, el tratamiento de la figura de las garantías ha sido objeto de atención por la Dirección General de Tributación, considerando las especiales y diversas circunstancias que rodean al sujeto pasivo, no cerrando la rendición de garantías a una única opción, sino, por el contrario, previendo una lista taxativa de posibilidades, de forma que el sujeto pasivo pueda ofrecer la que mejor se adapte a sus necesidades. Es a causa de estas consideraciones que las alegaciones del accionante sobre las dificultades en torno al afianzamiento de la deuda tributaria carecen de sentido. Ahora bien, si confrontamos el artículo 144, del Código Tributario y lo dispuesto en la resolución DGT-R-034-2013 con el principio de razonabilidad como parámetro de constitucionalidad, podemos afirmar que el mismo se ajusta a la jurisprudencia que sobre el particular ha sustentado la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, toda vez que la norma, contrario a lo dicho por el accionante, no procura un fin meramente recaudatorio. Por el contrario, el legislador y la administración fueron suficientemente cautelosos al disponer normas que tanto respetan los Derechos Humanos vigentes (ver sentencias N° 6805-11 de las 10:31 horas del 27 de mayo de 2011 y 3950-12 de las 16:30 horas del 21 de marzo de 2012, ambas dictadas por la Sala Constitucional). En cuanto a la inconstitucionalidad que alega el accionante de la directriz N° DGT-D009-2012, mediante la cual se dimensiona la aplicación temporal de las reformas que derivan de la Ley N° 9069, aquella resulta improcedente por cuanto lo que ha mediado es una mala interpretación de parte del accionante. La reforma legislativa en el sistema tributario introducida por las leyes N° 9068 y N° 9069, trajo consigo la emisión de una serie de lineamientos relacionados con normas procedimentales, los cuales son de aplicación inmediata, al no haberse contemplado en la ley un transitorio que estipulase lo contrario, situación que obligó a la Administración Tributaria a dimensionar los alcances de la aplicación inmediata de estas normas procesales. Al introducir el artículo 144 normas de procedimiento que debían aplicarse inmediatamente -a partir del día siguiente en que fue publicada en La Gaceta -, y al haberse publicitado las leyes de cita el 26 de setiembre de 2012, a partir del 27 de setiembre de ese año debía aplicarse la

normativa actualizada, independientemente del periodo fiscal objeto de investigación. En este sentido, la Administración Tributaria se vio ante dos situaciones concretas: primero, la ejecutoriedad y ejecutividad del acto de liquidación de oficio, que se dicte con motivo de una actuación de comprobación e investigación iniciada antes del año 2012; y, segundo, el desarrollo de una actuación que se iniciara con posterioridad a esa fecha, pero que tuviera como objetivo la comprobación de periodos fiscales anteriores al 2012; en cualesquiera de estos casos, se debía hacer la distinción clara entre el momento en que se inició la actuación y el periodo fiscal sobre el cual se enmarca el estudio correspondiente. Es aquí, precisamente, donde surge la confusión del accionante, pues este no consideró la distinción prevista, pues confunde el año en que entra en vigencia la nueva normativa (2012) y el periodo fiscal que se comprueba. La Directriz cuestionada lo que plantea es aclarar que las actuaciones iniciadas antes del 26 de setiembre de 2012, concluirán con el nuevo proceso establecido en el artículo 144, del Código Tributario, pero sin el efecto de ejecutoriedad y ejecutividad del acto, situación que lejos de implementar una retroactividad de la norma, tuvo como fin validar los derechos del sujeto pasivo al momento de haberse iniciado la actuación. De los hechos descritos por el accionante, en cuanto a que en su caso particular se aplicó retroactivamente la Directriz DGT-D009-2012, a juicio de la Procuraduría más bien su apreciación obedece a la interpretación equivocada de la esta y, de todos modos, más bien pareciera que los hechos acontecidos -de darse como lo narra el accionante- se enmarcan más en una cuestión de legalidad, que de constitucionalidad. En relación con la acción de inconstitucionalidad de Inversiones Villakeal S.A., expediente N° 14-013602-0007-CO, manifiesta que, en este caso, se alega la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto, a juicio del accionante, con el nuevo procedimiento se quiebra el principio del debido proceso por la supresión del período conclusivo del procedimiento administrativo y de la emisión de la resolución determinativa, al ser sustituida por la emisión de un acto administrativo de liquidación de oficio, que viola la legítima defensa al introducir también en los artículos 145 y 182, del Código Tributario, el instituto del poder discrecional, cuando en materia fiscal el procedimiento es reglado. Debe reiterarse que el procedimiento de determinación tributaria a que se ha hecho referencia, y que deriva de los artículos 144, 171 y 186, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como en los artículos 152 a 163, del Reglamento de Procedimientos Tributarios, 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 instruido 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 facultad de presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia, 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, todo dentro del plazo de 10 días hábiles; además, la Administración debe resolver y concluir el proceso determinativo, atendiendo a esos alegatos y pruebas presentadas, lo que evidencia que no existe tal supresión de la etapa determinativa, por cuanto, como se señaló previamente, a partir de la notificación de la "Propuesta Provisional de Regularización", el sujeto pasivo tiene facultad de presentar alegatos y pruebas que pretendan desvirtuar los hallazgos obtenidos por la Administración en función del proceso de comprobación e investigación realizado, el cual concluye con el dictado del "Acto de liquidación de oficio". Se puede decir, entonces, que es, precisamente, con esta etapa preliminar que la Administración Tributaria plasma y maximiza el "Principio Constitucional de Defensa", al permitirle al sujeto pasivo tener conocimiento de los potenciales resultados de la actuación, así como habilitarle una fase de alegaciones antes del dictado del acto final, para lo cual pone a su disposición el expediente administrativo que sustenta los resultados comunicados, toda vez que, recibidas las alegaciones, probanzas de descargo, y defensas, los funcionarios actuantes deben valorarlas y definir su incidencia o no en los resultados, para lo cual emitirán un informe en el que se externan las apreciaciones realizadas, situación que potencia el derecho a una decisión fundada, razonada y objetiva, informe que le es notificado al sujeto pasivo el día de celebración de la audiencia final y es en esa audiencia final que al sujeto pasivo se le informen los resultados finales de la actuación, efectuándole la proposición de regularizar su situación tributaria y, en caso de negativa, la Administración Tributaria dicta el "Acto de liquidación de oficio", sea, el acto final del proceso, por medio del cual se determina la deuda tributaria que el sujeto pasivo tiene para con el Fisco. Si confrontamos el proceso actual con el proceso previsto por el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios antes de la reforma introducida por la Ley N° 9069, resulta claro que las acusaciones del accionante no tienen razón de ser y, por ende, no puede derivarse infracción constitucional alguna. Por el contrario, el proceso instituido procura en mayor medida potenciar los derechos de los sujetos pasivos

sometidos a una actuación de control por parte de la Administración Tributaria. Por otra parte, debe quedar claro que, según lo expuesto, el acto de determinación de oficio, lejos de ser un acto preparatorio, se constituye en un acto final con el cual la Administración declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo; por lo que el concepto de “resolución determinativa” es ahora sustituido por el de “acto de liquidación de oficio”, sin que ello implique una violación al debido proceso o al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo. En lo que respecta al artículo 182, del Código Tributario, también acusado de inconstitucional porque a juicio del accionante otorga poderes en exceso a la Administración Tributaria, lo que a su entender le permitirle tomar decisiones discrecionales, ha de indicarse que dicha postura es incorrecta, puesto que el numeral cuestionado exige que la Administración debe actuar siempre dentro del marco del bloque de legalidad, por lo que cualquier acto que emita la Administración deberá dictarlo dentro de los límites de la “racionalidad y razonabilidad”. Así las cosas, ningún tipo de actuación puede apartarse del bloque de legalidad y constitucionalidad existente; además, los términos “discrecionalidad” y “arbitrariedad” no son sinónimos, como lo expone el accionante pues, en este caso, en el ejercicio de la primera siempre ha de mediar la motivación razonada y justificada por parte de la Administración. Debe tenerse claro que, en el desarrollo del proceso de control de la Administración Tributaria, su regulación es clara y contundente, siempre reglada y en apego a los principios legales y constitucionales propios de un sistema de derecho. En cuanto al argumento del accionante, en el sentido de que el nuevo proceso es una adaptación mala del sistema tributario argentino, a juicio de la Procuraduría tal afirmación no es suficiente para reputar que el procedimiento tributario es inconstitucional, por cuanto, simple y sencillamente, estamos frente a un nuevo procedimiento que se ajusta a los parámetros constitucionales de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad, por lo que resulta intrascendente el alegato planteado. En relación con el alegato del accionante de que los funcionarios de la Administración Tributaria carecen de competencia para emitir el acto administrativo de determinación de oficio, valga indicar que tampoco lleva razón, puesto que la misma ley y los principios del derecho facultan a la Administración para poder ordenar e instruir los procedimientos que ejecute, a efectos de poder llevar a cabo la función administrativa. Quizá la posición del accionante obedece a que no consideró la estructura orgánica mediante la cual se ordena el quehacer administrativo, así como tampoco consideró las facetas que conforman el procedimiento administrativo-tributario de determinación de la deuda tributaria, en el cual participan diversos órganos en el dictado de la resolución final, por lo que deben valorarse las funciones y facultades de cada uno de los órganos participantes y, al encontrarnos ante un procedimiento de inspección, que es una especie dentro del gran género del procedimiento administrativo-tributario, debemos comprender que las funciones y facultades del órgano interviniente se encausan, casi exclusivamente, en la investigación de la situación jurídica del sujeto pasivo en aras de justipreciar el contenido de sus declaraciones. Lo anterior significa que todas las vicisitudes que se produzcan durante la indagación, deben ser del conocimiento del funcionario actuante, pues, de lo contrario, nos encontraríamos con el rompimiento de la cadena de investigación que efectúa el servidor. Por lo que, en esta fase, el auditor conoce de argumentos y pruebas referidas específicamente al objeto de su investigación, que obedece al principio de inmediatez de la prueba; pues quién mejor para revisar esa prueba técnica que la persona que ha participado de la investigación del sujeto pasivo. Debe tenerse en cuenta que el perfil de funcionario no está ligado a una única profesión, como se desprende claramente del Manual de Especialidades Tributarias, sino que puede ser aplicado a contadores, abogados, administradores y economistas, en tanto reúnan las características para cumplir con el perfil del puesto y su respectiva atinencia. Incluso, como se indicó previamente, corresponde a la Dirección General de Tributación, por medio de las diferentes Administraciones Tributarias Territoriales, y específicamente en cada Subdirección o Subgerencia de Fiscalización, ejercer y desarrollar el procedimiento fiscalizador, a fin de emitir, finalmente, el acto de liquidación de oficio, que debe ser suscrito por el titular o superior jerárquico de la Administración correspondiente, quien han sido nombrado en su cargo cumpliendo con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen del Servicio Civil, gozando, por tanto, plenamente de la investidura necesaria para actuar en nombre de la Administración Tributaria. En el artículo 132, del Reglamento de Procedimiento Tributario, se establecen expresamente las facultades y competencias de los órganos encargados del control tributario intensivo. No existe, entonces, ninguna transgresión al principio de legalidad, todo lo contrario, la competencia de los funcionarios actuantes resulta plenamente apegada a la ley, el reglamento y las disposiciones del régimen del Servicio Civil. Alega también el accionante la inconstitucionalidad de las directrices emitidas por la Administración Tributaria antes de la promulgación del reglamento que ordena la Ley N° 9069, bajo el argumento de que la Instrucción General N° 03-2013 fue emitida por un funcionario sin competencia para ello. Sobre el particular indica que tal alegato resulta infundado, toda vez que la Administración

Tributaria lo que procuró fue ordenar el procedimiento de modo tal que existiera un equilibrio entre las potestades fiscalizadoras del Fisco y los derechos y garantías de los sujetos pasivos, llevando a una armonización legal necesaria e indiscutible entre los preceptos legales establecidos en las normas 144, 171 y 186, del Código Tributario. En cuanto a los alcances de la citada Instrucción General, esta, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, puede ser catalogada como un acto administrativo interno con eficacia de carácter general, en tanto va dirigido a una pluralidad indeterminada o determinada de funcionarios o servidores públicos para el cumplimiento de sus deberes y la prestación eficiente del servicio público. En virtud de lo anterior, no deben referirse a casos concretos, pues son disposiciones u ordenanzas que deben respetar cierto grado de generalidad y abstracción. Debe tenerse claro entonces que el alcance de las instrucciones emitidas por cualquier unidad técnica de la Dirección General de Tributación, se limita a un acto administrativo interno que orienta a los funcionarios en el seguimiento de sus labores. El objetivo de la Instrucción General N°03-2013, emitida por la Dirección de Fiscalización en marzo del 2013, está expresado en los numerales 1 y 2, de su apartado de Disposiciones Generales. Deben tenerse en consideración aspectos importantes y coyunturales que motivaron su emisión; en esta línea debe apuntarse la entrada en vigencia de las Leyes N° 9068 y N° 9069, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal y Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, respectivamente, las cuales implicaron profundas reformas legales en el procedimiento de fiscalización, no solo a nivel de proceso como tal, sino, incluso, a nivel de un nuevo capítulo de derechos de los contribuyentes, el cual debe ser respetado por los funcionarios que ejercen una actuación de fiscalización. Fue en virtud de lo anterior, que se emitió la Instrucción General N°03-2013, la cual no tiene otro objetivo que guiar de manera adecuada y uniforme la actuación de los funcionarios encargados de la fiscalización ante una reforma que modificó sustancialmente el procedimiento de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, así como brindar los respectivos modelos oficiales que deberían utilizarse en cada fase del procedimiento fiscalizador. Como instrucción interna, propia de las facultades de la Dirección de Fiscalización, surge la instrucción de referencia, la cual, al ser un acto administrativo interno, no requiere en ningún caso de publicación alguna en el “Diario Oficial del país”, como lo indica la accionante. En cuanto al dicho del accionante de que la emisión de la Instrucción General N°03-2013 se basó en el decreto N° 37066-H, el cual regula aspectos de “la Imprenta Nacional, que no otorga facultades ni contiene ninguna disposición que se refiera a la Administración”, debe aclararse que la anterior referencia se debió a un error material cometido por la Dirección de Fiscalización al momento de elaborar la Directriz, y el cual no genera nulidad alguna, por cuanto su tiene fundamento en el Decreto Ejecutivo 35688-H, Reglamento de organización y funciones de la Dirección General de Tributación, el cual fue reformado emisión por medio del Decreto Ejecutivo 37065-H; nótese que el error material incurrido fue en la referencia del último número de los decretos mencionados, donde se cambió erradamente, el 5 por el 6. Es importante traer a colación el inciso h), del artículo 18, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, según reforma promulgada mediante Decreto Ejecutivo 37065-H, en el cual se establece textualmente que le corresponderá a la Dirección de Fiscalización “...[d]esarrollar métodos, protocolos, y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones fiscalizadoras, que permitan gestionar un adecuado proceso fiscalizador por parte de los órganos de la Fiscalización de las Administraciones Tributarias Territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.” Es evidente, entonces, que la facultad y competencia de la Dirección de Fiscalización de dictar o emitir instrucciones, donde se oriente y guíe a sus funcionarios en el trámite del procedimental, y la documentación oficial que debe ser utilizada, es un cambio que se originó en una reforma legal que entró vigencia desde su publicación en setiembre del 2012. Así, el Director de Fiscalización en ningún momento transgredió sus competencias, ni mucho menos violentó mandatos constitucionales como pretende hacerlo ver el accionante; por el contrario, su actuación ha sido plenamente apegada a derecho. En relación con el plazo de diez días para que los administrados presenten sus alegatos contra la propuesta provisional de regularización, valga recordar que es una etapa preliminar que, si bien 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 la esfera jurídica del sujeto. En esta misma línea, el plazo de diez días para 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. Es por ello que, el Director de Fiscalización, no se “arrogó el poder de crear un plazo procesal que no fue previsto”, como se aduce; todo lo contrario, con su accionar se logró 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 de un capricho de la Dirección de Fiscalización. En relación con la acción de inconstitucionalidad presentada por André Tinoco y Asociados S.A., expediente N° 14-013019-0007-CO, señala que el argumento central en esta acción es que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, violenta el artículo 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos, y, consecuentemente, el artículo 7, de la Constitución Política. Lo anterior, por cuanto, a juicio del accionante, con la reforma que introduce la Ley N° 9069 en el procedimiento de determinación tributaria, se vacía de contenido la etapa de revisión de legalidad que efectuaba el Tribunal Fiscal Administrativo. Esto por cuanto en el ordenamiento jurídico tributario se instaura la obligación del contribuyente de liquidar las deudas tributarias determinadas de oficio por los órganos fiscalizadores de la Dirección General de la Tributación, sin que exista, previamente, la revisión de un tercero independiente e imparcial dentro del procedimiento administrativo, que otorgue la respectiva audiencia al sujeto pasivo en defensa de sus derechos, tal y como lo establece el artículo 8, de la Convención. A juicio de la Procuraduría, las manifestaciones del accionante no tienen razón de ser, y más bien dejan entrever un análisis parcializado del procedimiento administrativo que deriva del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y normas conexas, pero también demuestran una desafortunada invocación del papel que tiene el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dentro del sistema jurídico tributario costarricense. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho, en relación con el citado artículo 8, atinente a las garantías judiciales, que “(...) consagra los lineamientos del llamado debido proceso legal o derecho de defensa procesal, que consisten en el derecho de toda persona ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter, civil, laboral, fiscal u otro cualquiera. Posteriormente, mediante el dictado de varias sentencias, esa misma Corte ha logrado dimensionar el contenido del ordinal 8 de comentario. Así, por ejemplo, en el caso Cantos vs. Argentina, la Corte se refirió a que la disposición de marras también toca el derecho de acceso a la justicia, en el entendido que los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos. En el caso Loayza Tamayo vs Perú, la Corte indicó que el numeral en cuestión era una garantía para evitar que los ciudadanos fueran juzgados mediante procedimientos excepcionales con jueces nombrados ex profeso, los cuales, además, limitaban las funciones de los defensores durante el proceso judicial. El artículo 8, de cita, no supone, como parece entenderlo el accionante, que, en materia tributaria, la ejecución de la deuda supone la determinación previa de la obligación tributaria; simplemente, ello hay que entenderlo dentro del contexto del debido proceso, que como bien ha quedado demostrado al hacer referencia al procedimiento determinativo, el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es respetuoso del debido proceso y del derecho de defensa de los contribuyentes, es decir, se ajusta a las disposiciones contenidas en el artículo 8, de la Convención, para concluir que aquella actuó apegada al parámetro de constitucionalidad, y, de ello, es conocedor el accionante al reconocer, en forma expresa, que se les notificó la realización de un procedimiento de inspección, mediante el inicio de la actuación fiscalizadora. Y no solo eso, sino que consta en el expediente que el procedimiento siguió su curso normal hasta concluir con el dictado del acto de determinación de la deuda tributaria. Posterior a la notificación de los actos de liquidación de oficio, el sujeto pasivo decidió, libremente y al amparo de las facultades legalmente otorgadas, interponer el recurso de apelación, establecido en el artículo 146, del Código Tributario, por lo que las diligencias fueron remitidas al Tribunal Fiscal Administrativo. Es decir, el sujeto pasivo tuvo conocimiento de la magnitud de la deuda tributaria, pero también que, desde esta faceta, ejerció su derecho de defensa, respetándose de este modo el debido proceso, el cual es exigido por el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, para la determinación de adeudos fiscales. Es importante advertir que la afirmación que hace el accionante respecto de que en materia fiscal, previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, se ha de haber recurrido a una tercera persona independiente e imparcial, implica un craso desconocimiento del principio de autotutela administrativa que se encuentra regulado en el artículo 146, de la LGAP. Este principio ya ha sido reconocido de manera amplia por la Sala Constitucional, cuando ha indicado que “(...) reiteradamente esta Sala ha dicho que los actos administrativos, una vez comunicados, son ejecutivos y

ejecutables (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública (...))”(ver Voto N° 715-11 del 21 de enero de 2011). Es importante resaltar que no llevan razón los accionantes cuando tratan de asemejar la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio con una medida cautelar -fuera administrativa o judicial-, ya que es el mismísimo ordinal 144 el que revela la naturaleza jurídica del acto mencionado, al estipular que es un acto administrativo “(...) en el que se expresan los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y en las cuotas tributarias. En cuanto al argumento del accionante de la imposibilidad de conseguir una garantía dentro del mercado financiero, por todos los requisitos que se exigen y por la premura del plazo, ello no es un asunto que compete resolver a la Administración Tributaria, ni menos aún razón para que se decrete la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Y no es que la Administración Tributaria simplemente dispuso la posibilidad de rendir una garantía, sino más bien, en un afán de tutelar los derechos del contribuyente, emitió la resolución general N° DGT- R-034-2013, de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación, en la cual se enuncia el tipo de garantías que puede convenir el sujeto pasivo considerando sus especiales y diversas circunstancias. No está por demás recordar que, con motivo de una actuación de control para verificar que el sujeto pasivo hubiera declarado de conformidad con la ley, es que surge la determinación de una deuda tributaria que evidencia el incumplimiento de la obligación, situación que pone de manifiesto la real capacidad contributiva del sujeto pasivo, motivo por el cual queda más que demostrado que la deuda determinada fue lo que el sujeto debió declarar y pagar dentro del plazo legalmente otorgado, por lo que no debe existir al momento de la determinación, ni del cobro correspondiente, valoración adicional a la que ya de por sí fue realizada durante el proceso de comprobación e investigación. Aducir razones de índole económica para pretender la nulidad de una norma por supuesta inconstitucionalidad, no son cuestiones que se deben debatir a nivel de Sala Constitucional, por cuanto si la deuda es desproporcionada, irrazonable o inexistente es una cuestión de legalidad que se debe debatir en la sede contenciosa administrativa. Sin perjuicio de lo dicho, debe tenerse en cuenta que, si durante la etapa de discusión, esto es, si la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo emiten una resolución declarando improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo de la garantía aportada. En caso de que la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, a tenor del artículo 11 de la resolución de referencia. Con respecto a la acción de inconstitucionalidad de la empresa Brand Management Advisor Corp., expediente N° 14-013742-0007-CO, en la que el accionante solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 144 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por violación al derecho del debido proceso y derecho de defensa, indica que, tal y como ya se ha analizado, los alegatos del accionante no tienen fundamento, ya que el proceso regulado actualmente por la normativa tributaria no violenta ninguno de los derechos y garantías constitucionales; por el contrario, en todo momento el sujeto pasivo fiscalizado puede ejercer su derecho de defensa a plenitud, manteniéndose el respeto al debido proceso. Como bien se ha dicho, la Administración Tributaria puso en marcha un nuevo procedimiento de determinación de la deuda tributaria, que se encuentra amparado el bloque de legalidad y que ejecuta lo dispuesto en el artículo 124, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y mediante el cual se pretende verificar, dando oportunidad de defensa al contribuyente, si este le adeuda sumas al estado por no presentar declaraciones, o bien cuando las presentadas han sido refutadas por falsas e ilegales. Si en esa labor de verificación, mediante la aplicación de un debido proceso, se encuentran diferencias a favor del fisco respecto de lo declarado y pagado por el inspeccionado, la Autoridad Tributaria procederá a determinar y ejecutar lo que el sujeto pasivo, por mandato constitucional contenido en el artículo 18 de la Constitución Política, está obligado a declarar y a pagar, pero que no hizo en el momento oportuno. En atención a lo manifestado por el accionante en relación con la inconstitucionalidad del artículo 192, del Código Tributario (artículo 169 antes de la reforma), debe evidenciarse que la Administración siempre ha ostentado la potestad de ejecutar las deudas determinadas a su favor, lo cual constituye una labor primordial dentro de la función administrativa. Esta ejecución de las deudas a favor del Estado surge cuando los sujetos pasivos mantienen una negativa de pago, frente a las obligaciones tributarias; situación que obliga a la Administración a recurrir al cobro forzoso de las deudas. En contraposición, la única incorporación que trae la reforma es la posibilidad de que la Administración pueda certificar los adeudos sin que el acto administrativo esté firme, ello justamente para poder instar el cobro, al amparo de la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos; situación que no provoca menoscabo alguno a los derechos del sujeto pasivo, por cuanto no se está imponiendo ninguna “carga” u “obligación extra”, sino que se está ejecutando lo que este adeuda. Tampoco es de recibo lo dicho por el accionante con respecto a que con las reformas introducidas por la Ley N° 6990 se reinserta nuevamente el nefasto instituto “*solve et repete*”, lo que

causa una vulneración de la garantía de acceso a la justicia y del derecho fundamental al debido proceso, aparte del perjuicio patrimonial que ello provoca. Como bien se indicó en la acción de constitucionalidad principal, la figura del “*solve et repete*” debe entenderse como aquel instituto que condiciona el acceso a la justicia administrativa o jurisdiccional para discutir controversias tributarias o de otra índole a su efectivo pago, lo que significa que el sujeto pasivo se encuentra imposibilitado de accionar ante instancias superiores o ante la justicia contra el acto determinativo que establece la obligación tributaria, si no ha satisfecho con antelación el gravamen. Sobre el particular, la Sección III, del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia N° 17-2007, de las 9:50 horas 50 del 19 de enero de 2007, ha expresado que ese principio de rango legal otorga un privilegio injustificado a la Administración Tributaria, y, en atención a él no puede afectarse, con una interpretación restrictiva, el derecho fundamental del administrado a combatir la legalidad del cobro del impuesto respectivo. En este sentido, en el procedimiento que se deriva del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por la Ley N° 9069, no se ha restablecido en ningún momento la regla “*solve et repete*”, antes bien, la reciente enmienda permite que el sujeto pasivo pueda esgrimir los recursos que estime oportunos sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. Desde esta perspectiva, el accionante no ha hecho una lectura apropiada de la normativa tributaria que regula la interposición de los recursos administrativos que puede utilizar el sujeto pasivo y, más bien, la aforanza por el procedimiento vigente hasta antes de la reforma del artículo 144 no le permite captar en toda su amplitud el sentido de la reforma. Según se ha expuesto anteriormente, de una interpretación sistemática tanto del párrafo cuarto del artículo 144, del Código Tributario, como de los ordinales 145, 145 y 156, de ese mismo cuerpo legal, y del 86 del RPT, se extrae que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía con la Autoridad Fiscal. De la normativa citada se hace más que evidente que ninguna norma regula el establecimiento de la figura del “*solve et repete*”; por el contrario, lo que se regula explícitamente es el surgimiento de dos efectos independientes, que tienen su origen en un mismo momento, sea, la notificación del acto de liquidación de oficio al sujeto inspeccionado; estos efectos son: a) El cobro de la deuda determinada con motivo de un proceso de control de comprobación e investigación y b) La facultad del sujeto inspeccionado de incoar voluntaria y potestativamente la etapa recursiva que regulan los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. De modo que, no existe la limitación que acusa el accionante al acceso a la justicia, sino más bien una errada interpretación de la normativa que regula el procedimiento por parte del accionante, pues en ningún caso se condiciona el acceso a la presentación de los recursos, a que el sujeto hubiere pagado o rendido garantía. En realidad, lo que introdujo la reforma de referencia fue la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, ya que como lo señaló el accionante, previo a la reforma legal, a pesar de que se dictará la “Resolución Determinativa”, esta no podía ser cobrada hasta que no se resolvieran todos los recursos que podían ser interpuestos en su contra, situación que resultaba inapropiada para los intereses públicos por los que debe velar el Estado. Bajo esta línea, actualmente, una vez notificado el acto de liquidación de oficio, la deuda tributaria determinada debe pagarse o bien garantizarse; y puede cobrarse por las vías respectivas, si el sujeto pasivo no la cancela o no rinde garantía, dentro del plazo legalmente otorgado, sea, 30 días hábiles, ello a pesar de que el acto aún no se encuentre en firme y pese a que el sujeto pasivo hubiere interpuesto los recursos correspondientes. En lo que concierne a la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, a pesar de que este sea recurrido, como ya se ha externado, ello es la mera aplicación de la normativa y principios del derecho administrativo, situación que lejos de ser arbitraria o contraproducente, resulta a todas luces apropiada y beneficiosa para los intereses públicos por los que vela el Estado, y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas. Con fundamento en lo anterior, se tiene entonces que los argumentos vertidos por el accionante no tienen fundamento ni fáctico ni legal para sustentar la acción de inconstitucionalidad; por el contrario, cada una de las normas tributarias aplicadas en el proceso de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación son normas que velan y se apegan tanto al debido proceso como al derecho de defensa que asiste al sujeto pasivo, por lo que no existe fundamento para que sean declaradas inconstitucionales. En conclusión, sostiene la Procuradora General de la República que, en los casos de análisis, no se producen las violaciones a los artículos 7, 39 y 41, de la Constitución Política, ni 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo que no hay mérito para declarar la inconstitucionalidad de los artículos 144, 145, 182 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del artículo 67, del Decreto Ejecutivo N° 35688-H, reformado por el Decreto N° 37477, ni del artículo 153, del Reglamento del Procedimiento Tributario. Tampoco resultan inconstitucionales la resolución N° DGT-R-011-13, de 15 de marzo de 2013, dictada por el Director General de Tributación, ni la Instrucción

General N° 03-2013, de 20 de marzo de 2013, dictada por la Dirección de Fiscalización de la Administración Tributaria, ni la Directriz DGT-D-009-2012, de 29 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Tributación.

45.- En escrito presentado ante la Sala a las 11:50 horas del 27 de octubre de 2014, Helio Fallas Venegas, en su condición de Ministro de Hacienda, dentro del plazo conferido por resolución de las 14:13 horas del 01 de octubre de 2014, informa que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, (Ley N° 4755, del 29 de abril de 1971), fue reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069, del 10 de setiembre de 2012, publicada en el Alcance Digital N° 143 de La Gaceta N° 188, del 28 de setiembre de 2012. Conforme dicha reforma, el procedimiento que debe seguirse por parte de la Administración Tributaria al momento de concluir una actuación de comprobación e investigación, plasmado en los artículos 144, 145, 146, del Código Tributario, sufrió un cambio sustancial. Así, conforme lo dispuesto en el numeral 144, del Código Tributario previo a la reforma de cita, el órgano de fiscalización seguía una serie etapas para la verificación de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de fiscalización. En un primer lugar, se llevaba a cabo una notificación de inicio de actuación a través de la cual se establecían los alcances de la revisión a efectuar, es decir, impuestos, periodos por revisar y el funcionario designado, entre otros. A partir de esa notificación, el auditor fiscal se encontraba autorizado para solicitar al administrado la información de trascendencia tributaria, tendente a verificar la obligación tributaria sujeta a revisión. Concluida dicha actuación, la oficina administrativa emitía un acta de conclusión y, en supuestos de desconformidad, un traslado de cargos y observaciones que gozaba de carácter intimatorio y preparatorio, de modo que en la etapa de reclamo administrativo el contribuyente podía defenderse de todas las imputaciones efectuadas. La referida acta -traslado de cargos y observaciones- se constituía en el inicio del procedimiento determinativo, el cual gozaba de diferentes fases recursivas que se podían agotar de previo a que la determinación fuera ejecutiva y ejecutoria. En ese orden de ideas, no era sino hasta la firmeza de dicho acto en sede administrativa, con el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, que la Administración Tributaria podía llevar a cabo alguna acción cobratoria. Caso contrario a lo señalado en el nuevo proceso, producto de la citada reforma, en donde la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio es uno de los cambios sustanciales sufridos por la normativa tributaria. Conforme la citada reforma, el Procedimiento de Inspección Tributaria, en términos generales, se divide en tres etapas: primero el comienzo, fase que tiene como acto principal la comunicación del inicio de la actuación fiscalizadora; segundo el desarrollo, que implica la notificación de múltiples requerimientos al sujeto fiscalizado o bien a terceros, con el propósito de obtener información pertinente para efectos tributarios; y, por último, la etapa de conclusión, la cual acaece cuando, a juicio del funcionario encargado del caso, se han obtenido los datos y pruebas suficientes y necesarias para fundamentar la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado, etapa en la que se realizaron reformas significativas en esta fase de finalización de proceso de inspección. Es, entonces, en esta última etapa de conclusión de actuaciones de comprobación e investigación, que procede notificarle al sujeto inspeccionado el documento denominado “Propuesta Provisional de Regularización”, en la cual se detallarán los hechos, fundamentos legales y elementos probatorios de los resultados preliminares obtenidos en función de las actuaciones de comprobación e investigación, así como de la sanción que le correspondería por haber incumplido con sus deberes tributarios materiales, para lo cual se le hace entrega de los siguientes documentos: la propuesta provisional de regularización y la propuesta de resolución sancionadora; además, en ese momento, se ponen a su disposición los expedientes de las actuaciones inspectoras y del procedimiento sancionador. Una vez realizada la referida notificación, conforme el numeral 153, del Reglamento del Procedimiento Tributario, se le concede al sujeto fiscalizado el plazo de 10 días hábiles con el propósito de que plantee los argumentos y las probanzas que estime necesarias para combatir las determinaciones realizadas por la unidad inspectora; es en este preciso momento en el que el sujeto pasivo puede presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia y nulidades procesales que le hubieren causado indefensión, así como todos los alegatos y pruebas que desvirtúen los resultados comunicados, o sea, que se encuentren relacionados con las diferencias encontradas en las bases imponibles y las cuotas tributarias. Posteriormente, si el sujeto presentó alegatos y pruebas dentro del plazo otorgado, la Autoridad Fiscal los analiza y emite un informe que sustenta el estudio efectuado respecto a los argumentos dados por el sujeto pasivo, en el que se externan las valoraciones realizadas y se hace alusión a si estas tuvieron o no incidencia en los resultados originalmente comunicados con la “Propuesta Provisional de Regularización”, el cual debe ser notificado al sujeto investigado el día de la realización de la audiencia final instituida en el artículo 144, del Código Tributario. Lo anterior, con base en el ordinal 154, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Es, entonces, una vez transcurrido el plazo para la presentación de alegatos y pruebas y realizado su análisis, que la unidad

fiscalizadora, convocará al sujeto inspeccionado a la audiencia final regulada en el numeral 144, del Código de materia, con 3 días hábiles de anticipación. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 156, del Reglamento de Procedimiento Tributario, en el día, hora y lugar indicados en la convocatoria, se efectuará la audiencia final, en la cual, entre otros actos, se desarrollarán los siguientes: 1. Explicación motivada sobre la aceptación o no de los alegatos y pruebas que presentó el sujeto pasivo contra las propuestas provisionales. 2. Comunicación de las determinaciones efectuadas, una vez valorados los alegatos, narrando los hechos y fundamentos de derecho que motiva las diferencias en las bases imponibles y en las cuotas tributarias. 3. Presentación de la propuesta de regularización. Y 4. Advertencia al sujeto pasivo sobre las consecuencias jurídicas y económicas de la eventual aceptación de la propuesta de regularización. En ese orden de ideas, es en ese preciso momento, donde se explica oralmente al sujeto inspeccionado las valoraciones realizadas y los motivos por los que se mantienen total o parcialmente los resultados comunicados en la “Propuesta Provisional de Regularización”, y se procede a dar entrega de la “Propuesta de Regularización”, a la que alude el numeral 144, del Código de marras, y el ordinal 157, del Reglamento de Procedimiento Tributario, mediante la cual se invita a regularizar su situación tributaria, es decir, que acepte voluntariamente pagar el impuesto determinado. Para esos efectos, se le otorga al sujeto pasivo, un plazo de 5 días hábiles, para que decida y manifieste su posición frente a la propuesta de regularización. De este modo, si manifiesta su conformidad total o parcial con la “Propuesta de Regularización”, ello, conforme al numeral 159, del Reglamento de Procedimiento Tributario, constituirá el reconocimiento de la deuda determinada total o parcialmente, la cual deberá cancelar en un plazo máximo de 30 días, a través de los modelos oficiales que la Autoridad Tributaria haya establecido a es efecto, o bien, podrá gestionar aplazamiento o fraccionamiento de pago. Si por el contrario, manifiesta disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, con base en los numerales 144, de referida cita, y el ordinal 163, del Reglamento de marras, la unidad inspectora dejará constancia de ello y, dentro del plazo ordenatorio de 10 días hábiles, elaborará y notificará el acto de liquidación de oficio. Este acto tiene efectos ejecutivos, esto es, que a tenor del ordinal 144, del Código Tributario, una vez notificado el sujeto pasivo, dentro del plazo de 30 días deberá hacer el ingreso respectivo, excepto si aquél ha rendido, dentro de ese mismo plazo, una garantía sobre la deuda y sus correspondientes intereses de mora. Otro efecto del Acto de Liquidación de Oficio, consiste en que, dentro de ese mismo plazo, sea, los 30 días hábiles, el sujeto pasivo tiene facultad de incoar la etapa recursiva contra el acto notificado; en tal caso, potestativamente, podrá presentar recurso de revocatoria, de apelación, o bien, interponer una demanda en sede contencioso-administrativa, todo al amparo de los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Conforme lo señalado, pese a que ambos efectos tienen su origen en un mismo acto, su ejecutoriedad es absolutamente independiente el uno del otro. En tal sentido, la admisión de los recursos no se condiciona al pago o rendición de garantía, ni tampoco la presentación del recurso paraliza el cobro de la deuda; ambos efectos subsisten de forma paralela e independiente. De conformidad con lo expuesto, queda esclarecida la diferencia sustancial entre el anterior y el vigente proceso de conclusión de actuaciones normado en los numerales 144 y siguientes, del Código Tributario. En cuanto a los alegatos de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la sociedad Agroganadera Pinilla S.A., expediente N° 14-11798-0007-CO, indica que, a pesar de las aseveraciones hechas por el accionante, la reciente reforma normativa no ha restablecido en ningún momento la regla “*solve et repete*” y, por el contrario, la reciente enmienda permite que el sujeto pasivo pueda utilizar los recursos que estime oportunos sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. Pese a los argumentos del accionante, de la normativa tributaria aplicable, artículo 144, del Código Tributario, ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, y del 86, del Reglamento de Procedimiento Tributario, se colige que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio, sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía con la Autoridad Fiscal. Lo anterior significa que, ninguna de la normativa referenciada regula el establecimiento de la figura de “*solve et repete*”, sino que lo que se regula es el surgimiento de dos efectos que tienen su origen en la notificación del acto de liquidación de oficio al sujeto inspeccionado; los cuales consisten en: a. El cobro de la deuda determinada con motivo de un proceso de control de comprobación e investigación. Y b. La facultad del sujeto inspeccionado de incoar, voluntaria y potestativamente, la etapa recursiva que regulan los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. De esta manera, no existe limitación alguna al acceso a la justicia, sino una errada interpretación normativa por parte del accionante, pues en ningún caso se condiciona el derecho a la presentación de los recursos, a la condición de pago del adeudo o rendición de garantía. Empero, la reforma de referencia, efectivamente, introduce una figura, pero es la de la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, ya que, como lo señaló el accionante, previo a la reforma legal, a pesar de que se dictara la “Resolución Determinativa”, esta no podía ser cobrada hasta que no se resolvieran todos

los recursos que podían ser interpuestos en su contra, situación que resultaba inapropiada para los intereses públicos por los que debe velar el Estado. Bajo esta línea, actualmente, una vez notificado el acto de liquidación de oficio, la deuda tributaria determinada debe pagarse o bien garantizarse, y puede cobrarse por las vías respectivas, si el sujeto pasivo no la cancela o no rinde garantía, dentro del plazo de 30 días hábiles legalmente otorgado, ello pese a que el acto aún no se encuentre en firme, y pese a que el sujeto pasivo hubiere interpuesto los recursos correspondientes. Enfatiza que en la normativa tributaria no existe ninguna aplicación del “*solve et repete*”, por cuanto a lo largo de todo el ordenamiento tributario costarricense, nunca se ha regulado que para acceder o poder presentar los recursos legalmente previstos, el sujeto pasivo deba pagar o rendir garantía sobre la deuda tributaria determinada. Como se explicó previamente, éstos son dos efectos completamente independientes que surgen con la notificación del acto de liquidación de oficio. En lo que concierne a la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, a pesar de que este sea recurrido, dicha situación, lejos de ser arbitraria o contraproducente, es en beneficio de los intereses públicos del Estado, ya que se requiere y exige que todos los contribuyentes tributen de acuerdo con sus cargas impositivas. Es, entonces, que la Administración, bajo un proceso amparado en el bloque de legalidad, entra a corroborar las declaraciones de impuestos de los sujetos pasivos, las cuales se presumen veraces respecto a su realidad económica y, de encontrar diferencias a favor del fisco respecto de lo declarado y pagado por el inspeccionado, mediante la aplicación de un debido proceso la Autoridad Tributaria procederá a determinar y ejecutar lo que el sujeto pasivo, por mandato constitucional, está obligado a declarar y a pagar. De este modo, el Estado estaría cumpliendo con el fin de la norma tanto constitucional como legal, el cual es recaudar lo que debe pagar el sujeto pasivo, a efectos de que se pueda satisfacer el interés del colectivo. Por ello, los argumentos vertidos por el accionante no tienen fundamento ni tático ni legal para sustentar esta acción de inconstitucionalidad; por el contrario, cada una de las normas tributarias aplicadas en el proceso de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, son normas que velan y se apegan tanto al debido proceso como al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo, por lo que no existe fundamentación para declarar su inconstitucionalidad. Sobre la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la empresa Brand Management Advisor Corp., expediente N° 14-013742-0007-CO, expresa que no existe limitación alguna al acceso a la justicia, sino una errada interpretación normativa por parte del accionante, pues en ningún caso se condiciona el derecho a la presentación de los recursos, a la condición de pago del adeudo o rendición de garantía. Además, no es cierto que la reforma del artículo 144, de Código Tributario genere violación al debido proceso y al derecho de defensa, como se aduce, ya que el proceso regulado actualmente por la normativa tributaria no violenta ninguno de los derechos y garantías constitucionales; por el contrario, en todo momento el sujeto pasivo fiscalizado puede ejercer su derecho de defensa a plenitud. La Administración aplica un procedimiento amparado en el bloque de legalidad, mediante el cual corrobora las declaraciones de impuestos de los sujetos pasivos, las cuales se presumen veraces respecto a su realidad económica. Si en esa labor de verificación, mediante la aplicación de un debido proceso, se encuentran diferencias a favor del fisco respecto de lo declarado y pagado por el inspeccionado, la Autoridad Tributaria procederá a determinar y ejecutar lo que el sujeto pasivo, por mandato constitucional contenido en el artículo 18, de la Constitución Política, está obligado a declarar y a pagar, pero que hizo en el momento oportuno. En cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 192, del Código Tributario (artículo 169 antes de la reforma), la Administración siempre ha ostentado la potestad de ejecutar las deudas determinadas a su favor, lo cual constituye una labor primordial dentro de la función administrativa. Esta ejecución de las deudas a favor del Estado surge cuando los sujetos pasivos mantienen una negativa de pago frente a las obligaciones tributarias, situación que obliga a la Administración a recurrir al cobro forzoso de las deudas. En contraposición, la única incorporación que trae la reforma es la posibilidad de que la Administración pueda certificar los adeudos sin que el acto administrativo esté firme, ello, justamente, para poder instar el cobro, al amparo de la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos; situación que no provoca menoscabo alguno a los derechos del sujeto pasivo, por cuanto no se está imponiendo ninguna “carga” u “obligación extra”, sino que se está ejecutando lo que este adeuda. En relación con la acción de inconstitucionalidad interpuesta por André Tinoco y Asociados S. A., expediente N° 14-013019-0007-CO, en la que se alega la inconstitucionalidad del numeral 144, del Código Tributario, por supuestamente violentar los artículos 7, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos, manifiesta que el numeral 8, del Pacto de San José, atinente a las garantías judiciales, consagra los lineamientos del llamado debido proceso legal o derecho de defensa procesal, que consiste en el derecho de toda persona de ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra o para la determinación

de sus derechos de carácter, civil, laboral, fiscal u otro cualquiera. Sin embargo, dicho artículo convencional no supone, como lo han pretendido hacer ver los accionantes, que en materia fiscal la ejecución supone la previa determinación de la obligación tributaria, la cual debe ser realizada por una tercera persona independiente e imparcial; antes bien, se refiere a la aplicación, en todo proceso, sea administrativo o judicial, del debido proceso. Basta con evidenciar que el procedimiento de inspección realizado por la Administración Tributaria cumplió con las disposiciones contenidas en el artículo 8, de la Convención, para concluir que aquella actuó apegada al parámetro de constitucionalidad. Tal y como lo reconocen abiertamente los accionantes en su escrito, a su representada se le notificó la realización de un procedimiento de inspección, mediante la comunicación de inicio de la actuación fiscalizadora. En segundo lugar, luego del desarrollo del procedimiento en cuestión, la sociedad representada por los accionantes fue convocada a una audiencia preliminar, en la que le fueron notificadas las propuestas provisionales de regularización N° 1-11-076-13-084-031-03 y 1-11-076-13-085-031-1, en las que se le puso en conocimiento de los resultados de las comprobaciones e investigaciones realizadas, otorgándosele un plazo de 10 días hábiles para que interpusiera, en contra de dichos resultados, las alegaciones y las probanzas que estimara pertinentes. En tercer lugar, el 21 de marzo de 2014, el representante legal del sujeto pasivo presentó el escrito que contenía las alegaciones que combatían las determinaciones notificadas en las propuestas provisionales de regularización. En cuarto lugar, el 6 de junio de 2014, a través de su casillero electrónico, le fue notificado al sujeto pasivo el informe sobre alegatos presentados contra la propuesta provisional de regularización N° 1-11-076-13-039-033-03, en el que se valoraron las alegaciones esgrimidas por el sujeto pasivo y su incidencia sobre las determinaciones comunicadas. En quinto lugar, luego de la realización de la audiencia final contenida en el artículo 144, del Código Tributario, y como atinadamente lo han indicado los accionantes, les fueron notificados los actos de liquidación de oficios N° 1-11-076-13-034-041-12 y 1-11-076-13-033-041-03, en los que se mostraban tanto las desconformidades del sujeto pasivo con la propuesta de regularización que hiciera la Autoridad Fiscal, como también los incumplimientos de los deberes materiales en los que había incurrido el sujeto pasivo efectuando la determinación de la deuda tributaria. Con posterioridad a la notificación de los actos de liquidación de oficio señalados, el sujeto pasivo decidió, libremente y al amparo de las facultades legalmente otorgadas, interponer el recurso de apelación establecido en el artículo 146, del Código Tributario, por lo que las diligencias fueron remitidas al Tribunal Fiscal Administrativo. Desde la etapa conclusiva, el sujeto pasivo tuvo conocimiento de la deuda tributaria, así como también pudo ejercer su derecho de defensa, respetándose, de este modo, el debido proceso, el cual es exigido por el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos para la determinación de adeudos fiscales. En virtud de lo expuesto, la afirmación que blanden los accionantes respecto de que, en materia fiscal, previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, se ha de haber recurrido a una tercera persona independiente e imparcial, implica un desconocimiento del principio de autotutela administrativa regulado en el artículo 146, de la LGAP. Este principio ya ha sido reconocido de manera amplia por la Sala Constitucional, cuando ha indicado que los actos administrativos, una vez comunicados, son ejecutivos y ejecutables (artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública), por lo que la aseveración de los accionantes también vulnera la jurisprudencia constitucional patria. De modo que, no llevan razón los accionantes cuando tratan de asemejar la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio con una medida cautelar -fuera administrativa o judicial-, ya que la naturaleza jurídica del acto mencionado es la de un acto administrativo, por lo que no debe ser comparada con una medida cautelar. Por otra parte, las aseveraciones de los accionantes respecto a los problemas en torno a las garantías, también carecen de fundamento, toda vez que el sujeto pasivo, según el ordinal 144, del Código Tributario, podrá invocar en su auxilio la resolución general N° DGT-R 034-2013, de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación, la cual potencia la tipología de garantías que puede convenir el sujeto pasivo, en consideración a sus especiales y diversas circunstancias. En este sentido, si durante la etapa de discusión, esto es, si la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo emiten una resolución declarando improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo de la garantía aportada. En caso de que la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, a tenor del artículo 11, de la resolución de referencia. Tampoco son de recibo las alegaciones del accionante respecto de las dificultades económicas que implican el pago de la deuda tributaria o la rendición de una garantía, toda vez que no es resorte de la Sala Constitucional que el accionante venga a justificar, indebidamente, que no tiene capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió. Es, precisamente, con motivo de una actuación de control, tendente a verificar que el sujeto pasivo hubiera declarado 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 real capacidad contributiva del sujeto pasivo, motivo por el cual queda más que demostrado que la deuda determinada fue lo que el sujeto debió declarar y pagar dentro del plazo legalmente otorgado, por lo que no debe existir, al momento de la determinación, ni del cobro correspondiente, valoración adicional a la que ya de por sí fue realizada durante el proceso de comprobación e investigación. En cuanto a la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la sociedad Comercializadora Konekta S.A., expediente N° 14-012588-0007-CO, interpuesta contra el numeral 144, del Código Tributario y la interpretación de la aplicación en tiempo de dicho artículo, realizada mediante Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, por violentar los principios tributarios y normas sustanciales del Derecho Administrativo, considera que los alegatos del accionante no son de recibo. La idea de las alegaciones del accionante radica en el efecto calamitoso que posee el acto de liquidación de oficio sobre la situación patrimonial del sujeto pasivo; a este respecto, acusa la meteórica ejecutoriedad que dicho acto posee, ya que, luego de notificado, el sujeto pasivo cuenta con un plazo de treinta días para pagar la deuda fiscal o rendir garantía. Asimismo, se aduce que su efecto ruinoso también se deriva de la falencia de razonabilidad de la norma que regula la figura jurídica en cuestión, así como de la inexistencia de una etapa de discusión previa a la notificación del acto de liquidación de oficio, en la que el sujeto pasivo pueda esgrimir las defensas que estime pertinentes y blandir las probanzas que sustenten sus alegaciones; todo lo cual favorece la vulneración del principio del debido proceso y del ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En criterio del Ministro, esos reparos carecen de veracidad y, más bien, evidencian un abismal desconocimiento del novedoso procedimiento que ha establecido la Ley N° 9069. Como se dijo, en aras de la potenciación de los derechos de los sujetos pasivos, se había creado, dentro de la fase conclusiva del procedimiento de inspección, una etapa en la que el sujeto fiscalizado podía blandir las alegaciones y pruebas que considerase adecuadas para combatir las determinaciones halladas por la unidad verificadora, las cuales se plasman en la propuesta provisional de regularización. Esta faceta se derivaba de los ordinales 144, párrafo primero, y 171, inciso 1, del Código Tributario; y, 153 y 154, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Además, mediante un documento denominado "informe", se valoran las defensas y las probanzas interpuestas por el sujeto auditado, y se expresa la incidencia de aquellas en las determinaciones halladas. Si tales argumentos y pruebas modificaban los hallazgos de la unidad inspectora, se lo hacía saber al sujeto fiscalizado en la audiencia final; si, por el contrario, no desdecían las conclusiones apuntaladas por la unidad auditora, igualmente se lo comunicaba en dicho acto. De estas hipótesis dan cuenta las disposiciones 154 y 155, del Reglamento de Procedimiento Tributario. De manera que, el numeral 144 cuestionado no vulnera el principio del debido proceso, contenido en el artículo 39, de la Carta Magna patria, ni transgrede el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, debido a que el sujeto fiscalizado ha podido ejercer ampliamente su derecho de defensa, pero también se le han notificado las consecuencias jurídicas y económicas si no regulariza su situación tributaria. Desde esta perspectiva, el acto de liquidación de oficio tampoco resulta perjudicial para la situación patrimonial del sujeto pasivo, ya que, a pesar de su rauda ejecutoriedad, aquel ha podido ejercer, previamente, las defensas que considerase oportunas, pero también ha podido satisfacer la deuda tributaria mediante la aceptación de la regularización propuesta por la unidad inspectora, si lo hubiera estimado adecuado, o, incluso, podría, en lugar de efectuar el pago, rendir una garantía. En la audiencia final, con la comunicación al sujeto inspeccionado de la Propuesta de Regularización, este podrá decidir si regulariza o no su situación tributaria con la Administración Pública. Si acepta los resultados comunicados y la regulariza, ello no necesariamente implica el pago en solo tracto de la deuda fiscal, puesto que, a tenor del ordinal 38, del Código Tributario, el sujeto pasivo puede acogerse a la figura de un aplazamiento o un fraccionamiento del débito tributario. Si por el contrario, el sujeto pasivo no acepta los resultados determinados y no desea o no puede realizar el pago de lo adeudado, la ley prevé la posibilidad de suscribir una garantía, ello según el ordinal 144, del Código Tributario, en cuyo caso se podrá invocar la resolución general N° DGT-R-034-2013 de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación, en la cual se establecen los tipos de garantías que puede convenir el sujeto pasivo, pero también se señalan las condiciones que las regirán. Si durante la etapa de discusión la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo emiten una resolución declarando improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo total de la garantía aportada. En caso de que la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, a tenor del artículo 11, de la citada resolución. Como puede observarse, el tratamiento de la figura de las garantías ha sido objeto de atención por la Dirección General de Tributación, en consideración a las especiales y diversas circunstancias que rodean al sujeto pasivo, sin cerrar la rendición de garantías a una única opción, sino,

por el contrario, previendo una lista taxativa de posibilidades, de forma que el sujeto pasivo pueda ofrecer la que mejor se adapte a sus necesidades. Es a causa de estas consideraciones que las alegaciones del accionante sobre las dificultades en torno al afianzamiento de la deuda tributaria carecen de sentido. Finalmente, se puede concluir que el artículo 144, del Código Tributario respeta el parámetro de razonabilidad jurídica establecido por la Constitución Política, toda vez que no procura un fin meramente recaudatorio como lo ha pretendido hacer ver el accionante, antes bien, respeta tanto los derechos reconocidos por la Norma Fundamental, como también los establecidos por los Instrumentos Internacionales sobre Derechos Humanos vigentes. El accionante alega también la inconstitucionalidad de la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Tributación, con el argumento de la aplicación retroactiva de la directriz referida; empero, lo que realmente ha sucedido es que el accionante ha malinterpretado la directriz en mención. En efecto, la reforma legislativa implantada con las Leyes N° 9068 y N° 9069, introdujo lineamientos relacionados con normas procedimentales, los cuales son de aplicación inmediata, al no haber contemplado un transitorio que estipulase lo contrario, situación que obligó a la Administración Tributaria a dimensionar los alcances de la aplicación inmediata de estas normas procesales. Al abrigo de lo anterior, la norma procedimental debe aplicarse de forma inmediata, a partir del día siguiente en que sea publicada en La Gaceta, por lo que al haberse publicitado las leyes de cita el 26 de setiembre de 2012, a partir del 27 de setiembre de ese año debía aplicarse la normativa actualizada, independientemente del periodo fiscal objeto de investigación. Bajo ese entendido, la Administración Tributaria se vio ante dos situaciones concretas; primero, la ejecutoriedad y ejecutividad del acto de liquidación de oficio, que se dicte con motivo de una actuación de comprobación e investigación iniciada antes del año 2012, y, segundo, el desarrollo de una actuación que se iniciara con posterioridad a esa fecha, pero que tuviera como objetivo la comprobación de periodos fiscales anteriores al 2012. En uno u otro caso, se debía hacer la distinción clara entre el momento en que se inició la actuación y el periodo fiscal sobre el cual se enmarque el estudio correspondiente. Es, justamente, esta distinción la que no aplica el accionante, pues confunde el año en que entra en vigencia la nueva normativa (2012) con el periodo fiscal que se comprueba. La directriz cuestionada, lo que hace es aclarar que las actuaciones iniciadas antes del 26 de setiembre de 2012, concluirán con el nuevo proceso establecido en el artículo 144, del Código Tributario, pero sin el efecto de ejecutoriedad y ejecutividad del acto, situación que, lejos de implementar una retroactividad de la norma, tuvo como fin, validar los derechos del sujeto pasivo al momento de haberse iniciado la actuación. Por otra parte, de los hechos descritos por el accionante, parece que pudo mediar una actividad retroactiva por parte de la Administración, ya que afirma que en su caso la actuación de comprobación e investigación había iniciado antes de que fuera publicada la normativa en cuestión, y que al concluir esta, la Administración gestionó el cobro de la deuda determinada por medio del acto de liquidación de oficio. Sobre el particular, deben evidenciarse dos aspectos: primero, de haberse dado los hechos como los narra el accionante, la aplicación de la Administración estaría incumpliendo lo estipulado en la Directriz N° DGT-D009-2012, situación que no haría por sí inconstitucional la directriz, sino que devendría en ilegítimo el proceder de la Administración; segundo, en realidad, antes del 26 de setiembre de 2012 se le había iniciado una actuación de comprobación e investigación sobre el impuesto general sobre las ventas, y no fue sino hasta el año 2013, que se inició la actuación sobre el impuesto sobre las utilidades, fecha en la cual ya estaba vigente la normativa incluida por medio de la reforma legislativa, lo cual respalda el actuar de la Administración. De tal suerte, las argumentaciones y hechos descritos por el accionante no tienen la virtud de sustentar fehacientemente la inconstitucionalidad de la Directriz N° DGT-D009-2012, y, por el contrario, lo que denota es una narrativa parcializada, que expone de manera sesgada los hechos. En relación con la acción de inconstitucionalidad que presentó la sociedad Inversiones Villakeal S.A., expediente N° 14-013602-0007-CO, indica que en ella se cuestionan los artículos 144, 145 y 182, del Código Tributario; el ordinal 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario; el numeral 67, del Decreto Ejecutivo N° 35688-H, reformado por el N° 37477, del 6 de diciembre de 2012; la resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13 de las 15 horas del 01 de marzo de 2013; la Directriz DGT-D-009-2012 del 29 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Tributación; y la Instrucción General N° 03-2013, de 20 de marzo de 2013, de la Dirección de Fiscalización. En cuanto al debido proceso, el accionante recalca la eliminación de una etapa determinativa esencial en el procedimiento gestado por la Administración Tributaria, y afirma que la reforma introduce, parcialmente, una errónea adaptación del proceso argentino. En lo que respecta a estas afirmaciones, además de lo que ya se ha dicho al respecto, de la integración normativa de los artículos 144, 171 y 186, del Código Tributario, que fundamentan la reglamentación establecida en los ordinales 152 a 163, del RPT, queda clara 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 instruido 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 facultad de presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia, 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, todo dentro del plazo de 10 días hábiles, por lo que deberá la Administración resolver y concluir el proceso determinativo, con atención de esos alegatos y de las pruebas presentadas. No existe tal supresión de la etapa determinativa; efectuar tal consideración solo podría explicarse por una mala comprensión del actual procedimiento, por cuanto como se señaló previamente, a partir de la notificación de la “Propuesta Provisional de Regularización”, el sujeto pasivo tiene facultad de presentar alegatos y pruebas que pretendan desvirtuar los hallazgos obtenidos por la Administración en función del proceso de comprobación e investigación realizado, el cual concluye con el dictado del “Acto de liquidación de oficio”. Es justamente con esta etapa preliminar, que la Administración Tributaria plasma y maximiza el “Principio Constitucional de Defensa”, al permitirle al sujeto pasivo tener conocimiento de los potenciales resultados de la actuación, así como habilitarle una fase de alegaciones antes del dictado del acto final, para lo cual pone a su disposición el expediente administrativo que sustenta los resultados comunicados. Una vez recibidas las alegaciones, probanzas de descargo y defensas, los funcionarios actuantes deben valorarlas y definir su incidencia o no en los resultados, para lo cual emitirán un informe en el que se externan las apreciaciones realizadas, situación que potencia el derecho a una decisión fundada, razonada y objetiva; informe que le es notificado al sujeto pasivo el día de celebración de la audiencia final. En esta audiencia final, al sujeto pasivo se le informa sobre los resultados finales de la actuación, efectuándole la proposición de regularizar su situación tributaria y, en caso de negativa, la Administración Tributaria dicta el “Acto de liquidación de oficio”, sea, el acto final del proceso, por medio del cual se determina la deuda tributaria que el sujeto pasivo tiene para con el Fisco. Por lo que, confrontando el proceso actual con las aseveraciones efectuadas por el accionante, esa Administración Tributaria no observa inconstitucionalidad alguna, ni mucho menos supresión de una etapa determinativa de la obligación tributaria; por el contrario, el proceso instituido procura, en mayor medida, potenciar los derechos de los sujetos pasivos sometidos a una actuación de control por parte de la Administración Tributaria y es, incluso, un intento estéril el comparar el anterior procedimiento con el actual para afinar un quebranto al ordenamiento jurídico, por cuanto al socaire de lo reseñado se logra el efecto contrario, sea, realzar que la normativa vigente está permeada de todas las garantías del debido proceso. Contrario a lo manifestado por el mismo accionante, el acto de liquidación de oficio, lejos de constituir un “acto administrativo preparatorio”, es el acto final con el cual la Administración declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo; por lo que el concepto de “resolución determinativa” es ahora sustituido por el de “acto de liquidación de oficio”, sin que ello implique una violación al debido proceso o al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo. En lo atinente a los argumentos esgrimidos por el accionante respecto de la inconstitucionalidad del artículo 182, del Código Tributario, en la cual se indica que se le otorga poderes desmedidos a la Administración Tributaria, al permitirle a esta tomar decisiones discrecionales, ha de indicarse que dicha postura es incorrecta, puesto que el numeral cuestionado exige que la Administración debe actuar siempre dentro del marco del bloque de legalidad, por lo que cualquier acto que emita la Administración deberá dictarlo dentro de los límites de la “racionalidad y razonabilidad”. Así las cosas, ningún tipo de actuación puede apartarse del bloque de legalidad y constitucionalidad existente; además, los términos “discrecionalidad” y “arbitrariedad” no son sinónimos, como lo expone el accionante. En este caso, en el ejercicio de la primera siempre ha de mediar la motivación razonada y justificada por parte de la Administración. Aun a pesar de la distinción de términos, es esencial que se tenga claro que en el desarrollo del proceso de control de la Administración Tributaria, su regulación es clara y contundente, siempre reglada y en apego a los principios legales y constitucionales propios de un sistema de derecho. Finalmente, resulta apropiado aclarar que este nuevo proceso no es una mala adaptación del sistema tributario argentino; por el contrario, la reforma legal de setiembre 2012 tiene como principal basamento el proceso tributario fijado en España, y que fuera recomendado al Ministerio de Hacienda por organismos internacionales y consultores externos, en procura de mejorar la situación fiscal del país. Este sistema, y el proceso implementado actualmente, no obedece a “ocurrencias” o arbitrariedades de la Administración, todo lo contrario, pretende instar un proceso que, apegado a la legalidad, implique una mejora sustancial en la gestión tributaria. También alega el accionante violación al principio de legalidad por indebidas competencias otorgadas a favor de los auditores fiscales. Con respecto a este punto, se aduce la imposibilidad legal de los funcionarios de la Administración Tributaria para emitir el acto administrativo que

determina la deuda tributaria, puesto que carecen de la competencia otorgada por ley. Al abrigo de lo alegado ha de indicarse que no lleva razón el accionante, puesto que la misma ley y los principios del derecho facultan a la Administración para poder ordenar e instruir los procedimientos que ejecute, a efectos de poder llevar a cabo la función administrativa. El accionante, al efectuar tal afirmación, no está tomando en consideración la estructura orgánica mediante la cual se ordena el quehacer administrativo, y tampoco estima las facetas que componen el procedimiento administrativo-tributario de determinación de la obligación fiscal. En este sentido, el iter procedimental atraviesa múltiples órganos que participan en el dictado de una serie de actos administrativos. Ello significa que deben aquilatarse, a cabalidad, las funciones y facultades de cada órgano participante, y al encontrarnos afincados en un procedimiento de inspección, que es una especie dentro del gran género del procedimiento administrativo-tributario, debemos comprender que las funciones y facultades del órgano interviniente se encausan, casi exclusivamente, en la investigación de la situación jurídica del sujeto pasivo en aras de justipreciar el contenido de sus declaraciones. Conforme lo anterior, todas las vicisitudes que se produzcan durante la indagación deben ser del conocimiento del funcionario actuante, pues, de lo contrario, se daría un rompimiento de la cadena de investigación que efectúa el servidor. Por lo que en esta fase, el auditor conoce de argumentos y pruebas referidas específicamente al objeto de su investigación, que obedece al principio de inmediatez de la prueba; ya que quién mejor para revisar esa prueba técnica que la persona que ha participado de la investigación del sujeto pasivo. Adicionalmente, el perfil de funcionario no está ligado a una única profesión, como se desprende claramente del Manual de Especialidades Tributarias, sino que puede ser aplicado a contadores, abogados administradores y economistas, en tanto reúnan las características para cumplir con el perfil del puesto y su respectiva atinencia. Corresponde, entonces, a la Dirección General de Tributación, por medio de las diferentes Administraciones Tributarias Territoriales, y, específicamente, en cada Subdirección o Subgerencia de Fiscalización, ejercer y desarrollar el procedimiento fiscalizador. Una vez finalizada la investigación y determinada la existencia de una deuda tributaria, la Administración emite el correspondiente “Acto de Liquidación de Oficio”, el cual es suscrito por el titular o superior jerárquico de la Administración correspondiente, quien han sido nombrado en su cargo cumpliendo con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen del Servicio Civil, gozando, por tanto, plenamente de la investidura necesaria para actuar en nombre de la Administración Tributaria. En refuerzo de lo afirmado, el artículo 132, del Reglamento de Procedimiento Tributario, establece expresamente las facultades y competencias de los órganos encargados del control tributario intensivo. De manera que, no existe ninguna transgresión al principio de legalidad; todo lo contrario, la competencia de los funcionarios actuantes resulta plenamente apegada a la ley, el reglamento y las disposiciones del régimen del Servicio Civil. También alega el accionante que la emisión de directrices internas, por parte de la Administración Tributaria, ante la ausencia de un reglamento que desarrollara la reforma introducida por la Ley N° 9069, se debe considerar como un acto discrecional ilegal. Basa sus argumentos en la falta de competencia, por parte del Director de Fiscalización, para haber emitido la Instrucción General N° 03-2013. Al respecto, ha de indicarse que es incorrecto dicho señalamiento, pues la Administración Tributaria lo que procuró fue ordenar el procedimiento, de modo tal que existiera un equilibrio entre las potestades fiscalizadoras del Fisco y los derechos y garantías de los sujetos pasivos, llevando a una armonización legal necesaria e indiscutible, entre los preceptos legales establecidos en las normas 144, 171 y 186, del Código Tributario. Con respecto al alcance de la Instrucción General N° 03-2013, señala que este tipo de actos, según la doctrina y jurisprudencia administrativas, se conceptualizan como “(...) actos administrativos internos con una eficacia de carácter general en cuanto dirigidos a una pluralidad indeterminada o determinada de funcionarios o servidores públicos para el cumplimiento de sus deberes y la prestación eficiente del servicio público. (...)”. En virtud de lo anterior, no deben referirse a casos concretos, pues son disposiciones u ordenanzas que deben respetar cierto grado de generalidad y abstracción. Bajo tal concepto, debe tenerse claro que el alcance de las instrucciones emitidas por cualquier unidad técnica de la Dirección General de Tributación, se limita a un acto administrativo interno que orienta a los funcionarios en el seguimiento de sus labores. Una vez que se tiene claro el alcance de las Instrucciones como actos administrativos internos, resulta importante visualizar el objetivo de la Instrucción General N° 03-2013, emitida por la Dirección de Fiscalización, en marzo de 2013, el cual está expresado en los numerales 1 y 2, de su apartado de Disposiciones Generales. La entrada en vigencia de las Leyes N° 9068 y N° 9069, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal y Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, respectivamente, implicó profundas reformas legales en el procedimiento de fiscalización, no solo a nivel de proceso como tal, sino, incluso, a nivel de un nuevo capítulo de derechos de los contribuyentes, el cual debe ser respetado por los funcionarios que ejercen una actuación de fiscalización. Fue en virtud de lo

anterior, que se emitió la Instrucción General N° 03-2013, la cual no tiene otro objetivo que guiar, de manera adecuada y uniforme, la actuación de los funcionarios encargados de la fiscalización ante una reforma que modificó, sustancialmente, el procedimiento de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, así como brindar los respectivos modelos oficiales que deberían utilizarse en cada fase del procedimiento fiscalizador. En tal carácter, como una instrucción interna, propia de las facultades de la Dirección de Fiscalización, surge la instrucción de referencia, la cual, al ser un acto administrativo interno, no requiere, en ningún caso, de publicación alguna en el “Diario Oficial del país”, como lo indica el accionante. También afirma el accionante que la emisión de la Instrucción General N° 03-2013 se basó en el decreto N° 37066-H, el cual regula aspectos de “(...) la Imprenta Nacional que no otorga facultades ni contiene ninguna disposición que se refiera a la Administración.” La anterior referencia se debió a un error material cometido por la Dirección de Fiscalización, al momento de elaborar la Directriz, y el cual no genera nulidad alguna, por cuanto su emisión tiene fundamento en el Decreto Ejecutivo 35688-H, Reglamento de organización y funciones de la Dirección General de Tributación, el cual fue reformado por medio del Decreto Ejecutivo 37065-H; nótese que el error material incurrido fue en la referencia del último número de los decretos mencionados, donde se cambió, erradamente, el 5 por el 6. En este sentido, es importante traer a colación el inciso h), del artículo 18, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, según reforma promulgada mediante Decreto Ejecutivo 37065-H, en el cual se establece textualmente que le corresponderá a la Dirección de Fiscalización “Desarrollar métodos, protocolos, y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones fiscalizadoras, que permitan gestionar un adecuado proceso fiscalizador por parte de los órganos de la Fiscalización de las Administraciones Tributarias Territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.” Con base en el inciso transcrito, es evidente la facultad y competencia de la Dirección de Fiscalización de dictar o emitir instrucciones donde se oriente y guíe a sus funcionarios en el iter procedimental y la documentación oficial que debe ser utilizada, y cuyo cambio se originó en una reforma legal que entró en vigencia desde su publicación en setiembre del 2012. Así, el Director de Fiscalización en ningún momento ha transgredido sus competencias, ni mucho menos ha violentado mandatos constitucionales, como pretende hacerlo ver el accionante; por el contrario, su actuación ha sido plenamente apegada a derecho, en franco apego y respeto de sus funciones y competencias. En cuanto a la creación de un plazo procesal que no fue previsto por el legislador, indica que el plazo de 10 días para que los administrados presenten sus alegatos contra la propuesta provisional de regularización, es una etapa preliminar que, si bien 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 la esfera jurídica del sujeto. En esta misma línea el plazo de diez días para presentación de alegatos, establecido en la instrucción de referencia, y que alega el señor Gómez 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. En virtud de ello, el Director de Fiscalización no se “arrogó el poder de crear un plazo procesal que no fue previsto”, todo lo contrario, con su accionar se logró 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 idealizadores, de forma previa a la emisión de los actos administrativos finales que inciden en la esfera jurídica de los sujetos pasivos; plazo que resulta respetuoso de la normativa tributaria vigente y no procede de una invención de la Dirección de Fiscalización. Agrega que, pese a que las acciones de inconstitucionalidad versan sobre una serie de argumentos y alegatos y que se instauran contra variada normativa tributaria, las cinco acciones coinciden en la declaratoria de inconstitucionalidad del numeral 144, del Código Tributario, por considerarlo violatorio de los principios, de raigambre constitucional, del debido proceso y el derecho de defensa. De conformidad con las anteriores manifestaciones, debería valorarse el procedimiento establecido en el numeral cuestionado para constatar que no existe vulneración alguna al ordenamiento jurídico por parte de la normativa impugnada. El procedimiento instaurado en el ordinal 144, del Código Tributario ya fue expuesto anteriormente, por lo que se trae a colación, únicamente, parte del artículo, para un mejor análisis de la armonización de este con el Derecho, el cual en lo que interesa señala: “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.” Asimismo, los incisos 11) y 12), del artículo 171, del mismo cuerpo normativo establecen:

“Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes: 11) Derecho a formular, en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y actos jurídicos en general. 12) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos, de conformidad con la ley. Entiéndase por acto de efectos en la esfera jurídica del sujeto investigado, el “Acto de Liquidación de Oficio”, el cual es notificado en la audiencia final reglada en el numeral en análisis. Aunado a ello, el párrafo segundo, del artículo 186, instituye que: “Como garantía de los principios de lealtad en el debate y la seguridad jurídica, las resoluciones que se dicten en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria o en el sancionatorio no podrán invocar hechos o elementos probatorios no debatidos v sobre los cuales el contribuyente no ha podido ejercer su defensa.” De la integración normativa de los numerales mencionados, se logra evidenciar que el desarrollo del proceso que debe seguir la Administración Tributaria debe instarse en los cauces procesales reglamentarios que correspondan, los cuales deberán respetar la defensa previa por parte del sujeto pasivo, antes de dictar el acto administrativo que vaya a causar efectos en su esfera jurídica. Partiendo de lo establecido previamente, la Administración desarrolló un procedimiento previo que permitiera al sujeto pasivo ejercer su defensa, antes del dictado del acto administrativo, y el cual se materializó en el Reglamento de Procedimiento Tributario, concretamente en los artículos 152 y siguientes. En este sentido, debe tenerse en consideración que el artículo 144, del Código Tributario, no debe verse de forma aislada; por el contrario, debe integrarse con las normas 171 y 186, del mismo Código, integración legal que, justamente, fundamenta el desarrollo reglamentario visible en los artículos 138 a 168, del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT), normas que instituyen un procedimiento válido, respetuoso de los magnos principios constitucionales y procesales que deben instruir todo procedimiento, el cual, lejos de violentar dichos principios de raigambre constitucional, más bien los potencia y exhorta aún más. Aunado a ello, el objetivo principal que pretende alcanzar la Administración Tributaria por medio del proceso de control y verificación, que culmina con la aplicación del artículo 144, del Código de Marras, es, precisamente, verificar que sus obligados tributarios estén cumpliendo a cabalidad con las imposiciones tributarias fijadas legalmente; el citado artículo tiene como fin último procurar que los sujetos pasivos cumplan, adecuadamente, sus obligaciones tributarias, con respeto de la legislación pertinente, e ingresando al fisco las cargas correspondientes, asegurando, así, el cumplimiento del mandato constitucional relacionado con el deber de contribuir con las cargas públicas del Estado, tutelado expresamente en el artículo 18 de la Constitución Política. En virtud de lo expuesto, es criterio de ese Ministerio, que el procedimiento establecido por medio de la integración normativa de los artículos 144, 171 y 186, del Código Tributario, y que fundamentan la reglamentación establecida en los ordinales 152 a 163, del RPT, en ningún momento vulnera el debido proceso; por el contrario, habilita una etapa, previa al dictado del acto de liquidación de oficio, en la que se le comunican al sujeto inspeccionado, por medio de la “Propuesta Provisional de Regularización”, los resultados del proceso de comprobación e investigación y se le otorga un plazo de 10 días hábiles para que este presente las excepciones de prescripción, falta de competencia, 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. Asimismo, considera que el artículo 144, de Marras, tampoco vulnera el numeral 7, de la Constitución Política, así como tampoco el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; aseverar lo contrario, es desconocer el papel que juega el ordinal 144 dentro del sistema jurídico tributario costarricense, e invocar, erróneamente, el papel del ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual se refiere a las garantías judiciales y establece los lineamientos del llamado debido proceso legal o derecho de defensa procesal que rigen todo orden jurídico nacional. Afirmar, como lo hacen los accionantes, que el artículo 8 advierte que, en materia fiscal, previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, se ha de haber recurrido a una tercera persona independiente e imparcial, es desconocer tanto su contenido como el principio de autotutela regulado en el artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública, con que cuenta la Administración Pública. Con respecto al artículo 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), señala que los argumentos esgrimidos por el accionante respecto de la inconstitucionalidad de ese artículo, en cuanto a que se otorgan poderes desmedidos a la Administración Tributaria, al permitirle a esta tomar decisiones discrecionales, no son de recibo, puesto que el numeral cuestionado exige que la Administración actúe siempre dentro del marco del bloque de legalidad, por lo que cualquier acto que emita la Administración deberá dictarlo dentro de los límites de la “racionalidad y razonabilidad”. Ningún tipo de actuación puede apartarse del bloque de legalidad y constitucionalidad existente; además, los términos “discrecionalidad” y “arbitrariedad” no son

sinónimos, a como lo expone el accionante; en este caso, en el ejercicio de la primera siempre ha de mediar la motivación razonada y justificada por parte de la Administración. Con base en lo anterior a criterio de ese Despacho, no procede la declaratoria de inconstitucionalidad respecto de la norma impugnada. De igual forma, no existe inconstitucionalidad alguna respecto del artículo 192, del Código Tributario (antes de la reforma artículo 169), ya que la Administración siempre ha ostentado la potestad de ejecutar las deudas determinadas a su favor. Conforme lo expuesto en el análisis de la Acción de Inconstitucionalidad N° 14-013742-0007-CO, dicha ejecución de las deudas a favor del Estado surge cuando los sujetos pasivos mantienen una negativa de pago frente a las obligaciones tributarias; situación que obliga a la Administración a recurrir al cobro forzoso de las deudas. La única incorporación, debido a la reforma, consiste en la posibilidad de que la Administración pueda certificar los adeudos sin que el acto administrativo esté firme, ello, justamente, para poder instar el cobro, al amparo de la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos; con esto, no se provoca menoscabo alguno a los derechos del sujeto pasivo, por cuanto no se está imponiendo ninguna “carga” u “obligación extra”, sino que, simplemente, se está ejecutando lo adeudado por aquel. Con respecto a los artículos 153, 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 7 de marzo del 2014, Reglamento de Procedimiento Tributario, manifiesta que dicho reglamento es una norma secundum legem, debajo de la ley, infraconstitucional; en la doctrina se le suele dar un trato especial. Los reglamentos están considerados por nuestra Ley General de la Administración Pública como actos administrativos (Título Sexto de los Actos Administrativos, Capítulo Primero de la Clasificación y Valor), de forma que se afirma que este acto administrativo es de alcance general, o sea, cuando la declaración (de voluntad) que lo constituye mira abstractamente a una pluralidad de personas o casos indeterminados o indeterminables. El reglamento de la ley, es sustancialmente una norma de carácter administrativo general y tiende a hacer efectiva la aplicación de la norma superior, que tiene por objeto posibilitar la ejecución de las leyes y asegurar la administración y la prestación de los servicios públicos. Así, se puede afirmar que el Reglamento tiene un rango inferior a la Ley, ya que la Administración carece de representatividad general (o democrática); se trata, por tanto, de normas de contenido básicamente técnico y no político que, generalmente, vienen a completar o desarrollar lo establecido en las leyes, por eso se afirma que es una norma secundaria que debe encontrar esa justificación en la Ley. Estos reglamentos, se denominan reglamentos ejecutivos, porque ejecutan y concretan una ley. Al respecto, el Tribunal Contencioso Administrativo, en Resolución N° 600-2002, de la Sección Tercera, dictada el 21 de junio de 2002, ha señalado que la función de reglamentar leyes le está librado: “en exclusiva y por reserva constitucional expresa, al Poder Ejecutivo (artículo 140, inciso 18, de la Constitución Política) a través de los reglamentos ejecutivos, los cuales, en todo, caso no pueden establecer requisitos, condiciones o exigencias no contenidas en la ley, ya que, uno de sus límites sustanciales lo constituye el principio de legalidad o de reserva de ley, de lo contrario el reglamento incurre en un VICIO de ultra vires y se produce su nulidad absoluta. El reglamento ejecutivo debe desarrollar y complementar la ley ejecutada dentro de sus parámetros y límites, por lo que debe respetar el contenido esencial del instrumento legislativo sin incrementar las restricciones establecidas o crear nuevas que no han sido establecidas por el legislador (Voto de la Sala Constitucional N° 3550-90)” Precizando en lo anterior, se puede concluir que la forma de reglamentar las leyes es a través de los reglamentos ejecutivos, pero que, incluso estos, no pueden exceder los parámetros fijados por aquellas y establecer ex novo condiciones no contenidas en la ley reglamentada. En virtud de lo anterior, no procede la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos estatuidos en el Reglamento del Procedimiento Tributario, toda vez que dicha normativa lo que pretende es regular las disposiciones establecidas en la ley que reglamenta, con el fin de un mejor entendimiento de las normas establecidas en ella; por lo que, dado que la normativa de la Ley es conforme a Derecho, no puede haber violación alguna por parte de su reglamento, el cual constituye una extensión de su legalidad. En cuanto al alegato hecho en la acción de inconstitucionalidad N° 14-012588-0007-CO, interpuesta por la empresa Comercializadora Konekta S.A., contra la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, emitida por el Director general de Tributación y cuestionada en la esta acción, tampoco no es inconstitucional, toda vez que no ha sido aplicada retroactivamente. Señala que la potestad tributaria o el poder tributario consisten en la facultad que tiene el Estado para sustraer coactivamente de la esfera privada del contribuyente cierta cantidad de riqueza para con ella financiar los gastos públicos. El poder impositivo que tiene el Estado surge en virtud de la potestad de su imperio, consagrada, incluso, de forma constitucional. Este poder es necesario porque sin este es muy difícil que el Estado pueda cumplir sus fines, lo cual quiere decir que con la voluntad del administrado o sin ella, este puede ser inducido de manera coactiva para que cumpla con la contribución a través de ellos. En virtud de ese poder de imperio, la facultad de crear o imponer tributos solo puede ser realizada por parte del Estado. Aunado a esa facultad de la Administración, esta también cuenta con una serie de facultades, como

la que está presente en el actual proceso de conclusión de actuaciones de investigación, ya que en ejercicio de la potestad de autotutela de la Administración, los Actos de Liquidación de Oficio gozan de ejecutoriedad. La aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio es uno de los cambios sustanciales sufridos por la normativa tributaria. La ejecución del acto de liquidación de oficio, no es otra cosa que instar el cobro de una deuda tributaria determinada por la Administración, con motivo de una actuación de comprobación e investigación en la que se descubrieron cuotas tributarias no canceladas oportunamente por el sujeto pasivo; con lo cual, la Administración no está ejerciendo el cobro de un monto que no proceda. Por el contrario, es el cobro de una suma que debió ser cancelada por el sujeto pasivo oportunamente. Justamente, el objeto de la actuación de comprobación e investigación se aboca en determinar si el sujeto pasivo tributó conforme a la ley. En virtud de lo anterior, es esencial tener en consideración que esta determinación del impuesto gestionada por la Administración Tributaria, y consolidada por medio del acto de liquidación de oficio, lo que demuestra es si hubo o no un impuesto dejado de pagar. Es decir, la Administración Tributaria solo está ejerciendo su derecho a determinar y cobrar lo que, desde el periodo fiscal correspondiente, ya era propiedad de la Hacienda Pública y que el sujeto pasivo no reportó en forma completa o exacta, con lo que faltó a su deber constitucional. Es esencial destacar, que la facultad de la Administración de ejecutar los actos administrativos que se dictan no constituye una arbitrariedad, sino que responde, justamente, a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, principios que admiten que un acto administrativo válidamente dictado, despliegue todos sus efectos, los cuales se encuentran explícitamente establecidos en el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública. Por lo tanto, la Administración Tributaria se encuentra investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la autotutela de su derecho y, para ello, declara, en primer lugar, por sí misma cuál es su derecho, sea, la deuda tributaria determinada y, segundo, procede a ejecutar por sus propios medios lo que previamente ha declarado, en procura de su cobro. Dichas manifestaciones, apegadas a la legalidad, procuran el cumplimiento del deber de todo ciudadano de contribuir con las cargas públicas. En razón de lo anterior, de conformidad con la reforma legislativa indicada, los recursos contra los actos de liquidación de oficio no tienen efectos suspensivos; el efecto suspensivo de los recursos presentados solo opera cuando la norma legal así lo establece, de lo contrario, como los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables, no se suspenden de pleno derecho por el simple hecho de presentar un recurso. En el evento de que el sujeto pasivo cancele la deuda determinada en el acto de liquidación de oficio y, posteriormente, sus pretensiones sean acogidas en las vías recursivas subsecuentes, tendrá derecho a la devolución total del monto cancelado, así como al reconocimiento de los intereses calculados a partir del día siguiente a la fecha de pago de la deuda, ello conforme a lo establecido en los artículos 43, del Código Tributario, y 205, inciso 4), del RPT. En los casos en los que, en lugar del pago se rindiera una garantía, y, posteriormente, sus pretensiones sean acogidas en las vías recursivas subsecuentes, igualmente tendrá derecho a que la Administración Tributaria le reembolse el costo de la garantía, con el beneficio de que habiéndose rendido la garantía de pago, esta tiene como efecto la suspensión de los intereses a favor del interesado, con base en lo dispuesto por el numeral 144, del Código de materia. A modo de conclusión, conforme al principio de autotutela administrativa, la Administración ostenta la potestad para poder actuar sin la necesaria intervención de un juez que le dé certeza y valor jurídico de título ejecutivo y ejecutorio a las manifestaciones de su voluntad, que son plasmadas por medio de los actos administrativos. En conclusión, respecto de la violación al derecho de acceso a la justicia alegada por los accionantes, no existe vulneración a dicho principio, por cuanto de una interpretación sistemática, tanto del párrafo cuarto del artículo 144, del Código Tributario, como de los ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, se colige que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio, sin condición alguna, por lo que su derecho a la justicia no le está vedado, así como tampoco su derecho de defensa y al correlativo debido proceso. De manera que, el acceso a la etapa recursiva no se encuentra limitado por el pago o la rendición de garantía que debe realizar el sujeto pasivo, respecto de la deuda tributaria notificada con el acto de liquidación de oficio, que tiene facultad de recurrir. Facultad que, incluso, es potestativa del sujeto pasivo, quien puede elegir el tipo de recurso o la vía en la que desee discutir el asunto, ya sea por medio de revocatoria o apelación, o bien, en sede judicial, a través de una demanda contenciosa; esta situación enmarca aún más la amplia gama de opciones que prevé la normativa tributaria costarricense, potenciando ampliamente el derecho de defensa de los sujetos pasivos. Como puede verse, 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 debido proceso, después de la comunicación de dicho acto puede interponer los recursos que estime pertinentes, sea, el recurso de revocatoria, de apelación o, incluso, una demanda en sede contenciosa.

Respecto a la limitación al derecho de acceso a la justicia, es de relevancia destacar que, en ningún, caso la normativa tributaria existente ha habilitado la figura del “*solve et repete*”. En este sentido, las normas son claras respecto a que el sujeto pasivo, dentro del término de 30 días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, por un lado, podrá presentar los recursos que estime convenientes, y, por el otro, deberá pagar la deuda determinada, o bien, proceder a rendir garantía. Es claro que la presentación de los recursos en ningún caso se encuentra condicionada al pago o rendición de la garantía, ni tampoco implica que con la presentación de los recursos el cobro de la deuda deba suspenderse. La facultad de que el acto de liquidación de oficio despliegue sus efectos desde el momento de su notificación, sin importar si es o no recurrido, no constituye una arbitrariedad de la Administración Tributaria; por el contrario, responde a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos propios del derecho administrativo, y que de por sí, se encuentran establecidos y regulados en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública, e, incluso, su aplicación responde y se justifica aún más cuando se habla de recursos necesarios para la satisfacción de los intereses públicos por los que debe velar el Estado y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas. El acto de liquidación de oficio carece de efectos ruinosos para la situación patrimonial del sujeto pasivo, ya que a pesar de su celeridad ejecutoria aquel ha podido ejercer la defensa que considere conveniente, y, además, el sistema ofrece la posibilidad de garantizar la deuda. Adicionalmente, debe tenerse en consideración que lo cobrado por la Administración no es más que la obligación tributaria que debió haber resarcido el sujeto pasivo, y no lo hizo, faltando al deber constitucional de contribuir con las cargas públicas. Con base en los abundantes fundamentos de derecho expuestos, es irrefutable que el procedimiento desarrollado por la Administración Tributaria, lejos de ser nugatorio de los derechos y garantías del sujeto pasivo, resulta garante del debido proceso y 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 Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José. A tenor de lo expuesto, ese Ministerio determina que la reforma introducida por la Ley N° 9069 en ningún momento violenta el Debido Proceso ni el Derecho de Defensa; por el contrario, ha venido a implementar una legislación más dinámica, que permite a la Administración realizar su función en una forma más eficiente y eficaz, potenciando, además, los derechos de los sujetos pasivos. Así, de conformidad con los argumentos de hecho y de derecho expuestos, y con base en la jurisprudencia citada, solicita se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad, así como su ampliación formulada contra los artículos 144, 145, 182 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 153, 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, del 7 de marzo del 2014, Reglamento de Procedimiento Tributario; 67, del Decreto Ejecutivo N° 35688 H, reformado por el N° 37477 del 6 de diciembre de 2012; la resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13, de las 15 horas del 01 de marzo de 2013; la Directriz DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Tributación; y la Instrucción General N° 03-2013, de 20 de marzo de 2013, de la Dirección de Fiscalización, por cuanto, dichas normas se encuentran ajustadas al derecho de la constitución.

46.- Por escrito presentado a las 09:06 horas del 28 de octubre de 2014, Guillermo Smith Ramírez, mayor de edad, cédula de identidad número 106280200, en su condición de Presidente con representación judicial y extrajudicial del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, debidamente autorizado por la Junta Directiva al efecto, solicita ser tenido como coadyuvante en la acción que se tramita en expediente número 14-011798-0007-CO. 47.- En informe presentado a las 10:52 del 28 de octubre de 2014, Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación del Ministerio de Hacienda, contestó la audiencia conferida por esta Sala mediante resolución de las 14:13 horas del 1 de octubre de 2014. Manifiesta que la piedra angular sobre la cual debe descansar el procedimiento detallado en el artículo 144, del Código Tributario, es que, precisamente, esta norma no debe verse aisladamente del sistema normativo tributario y, por el contrario, debe integrarse con las normas 171 y 186, del mismo Código, integración legal que justamente fundamenta el desarrollo reglamentario visible en los artículos 138 a 168, del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT), normas que instituyen un procedimiento válido, respetuoso del debido proceso. Por consiguiente, es necesario detallar claramente y junto con las normas tributarias que lo sustentan, cuál es el procedimiento que debe seguirse al momento de concluir un proceso de determinación de oficio, evidenciando la dinámica normativamente establecida, y que no tiene otro sustento más que salvaguardar el debido proceso dentro de esta actuación de control gestada por parte de la Administración Tributaria. En atención a tales consideraciones, se debe enfatizar que la Administración Tributaria al ejercer las facultades de control y verificación que se mencionan en los numerales 103, 121, 123, 124 y 125, del Código Tributario, procura que los sujetos pasivos cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, respetando la legislación

pertinente e ingresando al fisco las cargas correspondientes, asegurando así el cumplimiento del mandato constitucional relacionado con el deber de contribuir con las cargas públicas del Estado, tutelado expresamente en el artículo 18, de la Constitución Política. El objetivo principal que pretende alcanzar la Administración Tributaria por medio del proceso de control y verificación que culmina con la aplicación del artículo 144, del Código Tributario, es, precisamente, verificar que los obligados tributarios estén cumpliendo a cabalidad con las imposiciones tributarias fijadas legalmente; restituyendo, a la Hacienda Pública de los derechos que, en principio le corresponden. La gestión de estas actuaciones no podrá verse al margen del cumplimiento de un proceso debidamente reglado y respetuoso de los magnos principios constitucionales y procesales que deben instruir todo procedimiento, los cuales, con la reforma tributaria referida, se ven materialmente expresados en la inclusión de un nuevo capítulo dedicado a los derechos y garantías de los contribuyentes, donde, entre otros, resaltan los artículos 171 y 186, del Código Tributario. En aras del objetivo perseguido con el artículo 144, de dicho código, desde la entrada en vigencia de las leyes N° 9068 y N° 9069, la Administración Tributaria desarrolló un procedimiento en el cual se respetara el derecho de defensa, y en el que se le permitiera al sujeto pasivo ejercer su defensa, tanto antes como después del dictado del acto administrativo de liquidación de oficio; originalmente este procedimiento fue instaurado por medio de una instrucción interna que, posteriormente, fuera recogida en el desarrollo reglamentario que sustentara el Reglamento de Procedimiento Tributario, concretamente en los artículos 152 y siguientes. El procedimiento establecido, se compone de una serie de etapas que, lejos de violentar el debido proceso y el derecho de defensa, más bien los potencian y exhortan aún más. Describe el procedimiento en cuestión de la siguiente forma: 1.- Notificación de la Propuesta Provisional de Regularización (artículo 152 RPT). Una vez concluida la comprobación e investigación, y previo al dictado del acto de liquidación de oficio que refiere el artículo 144, del Código Tributario -acto administrativo que afecta la esfera jurídica del sujeto pasivo-, lo procedente, según el numeral 152, del RPT, es notificarle al sujeto inspeccionado el documento denominado “Propuesta Provisional de Regularización”, en el cual se detallan los hechos, fundamentos legales y elementos probatorios que descubrió la Administración Tributaria en virtud de la actuación realizada, y que generan una potencial deuda tributaria; poniéndole además a su disposición el expediente administrativo. 2.- Presentación de alegatos y pruebas contra la Propuesta Provisional de Regularización (artículo 153, RPT). Notificada la “Propuesta Provisional de Regularización”, el sujeto pasivo cuenta con 10 días hábiles para presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia y 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. Esta etapa previa de alegaciones y pruebas, encuentra su fundamento en la armonización de los artículos 144, 171 y 186, del Código de Tributario, los cuales tutelan ampliamente la defensa que pueden ejercer los sujetos pasivos sometidos a un proceso de control por parte de la Administración Tributaria, de forma previa al dictado del acto administrativo que incide en su esfera jurídica, de forma tal que pueda conocer los resultados preliminares y plantear las alegaciones y pruebas que considere pertinentes para desvirtuar las potenciales determinaciones que podrían originarse al concluir el proceso de comprobación e investigación. 3.- Valoración de los alegatos y pruebas presentadas (artículos 154 y 156, inciso 2), RPT). En esta instancia procesal, la Administración Tributaria debe analizar y valorar los alegatos y pruebas presentadas en tiempo por el sujeto pasivo, de forma que aquilate la procedencia y fundamento de las potenciales determinaciones originalmente comunicadas en la “Propuesta Provisional de Regularización”; conjuntamente, revisará que el proceso gestionado hubiere cumplido con todos los preceptos legales y que, en ningún caso, la actuación de la Administración hubiere causado alguna indefensión. Tan pronto se reciben las alegaciones y probanzas de descargo, estas son analizadas por los funcionarios actuantes, quienes emiten un informe en el que se externan las valoraciones realizadas, explicitando si las alegaciones o probanzas aportadas tuvieron o no incidencia en los resultados originalmente comunicados en la “Propuesta Provisional de Regularización”. De acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 154, y en el inciso 2), del 156, del RPT, este informe le es notificado al sujeto inspeccionado, el día que se celebra la audiencia final instituida en el artículo 144 del Código Tributario. 4.- Celebración de la audiencia final (artículos 144, Código Tributario, 155, 156 y 157, del RPT). Con el objeto de comunicarle los resultados finales de la actuación, los cuales han debido tomar en consideración los alegatos y pruebas presentadas previamente, la Administración Tributaria debe convocar a la “Audiencia Final”. El desarrollo detallado de esta audiencia se pauta en el artículo 156, del RPT, el cual, entre otros aspectos, esencialmente instituye el deber de la Administración de notificarle al sujeto pasivo el informe emitido, en el que se atienden los alegatos y pruebas presentadas y se le explican las valoraciones realizadas y las razones por las que se mantuvieron, total o

parcialmente, los resultados comunicados en la “Propuesta Provisional de Regularización”. Además, en función de las valoraciones realizadas respecto a las alegaciones y probanzas presentadas, se le deben comunicar los resultados finales de la actuación al interesado, con expresión de las determinaciones a las que arribó la Administración Tributaria. Asimismo, se le entrega la “Propuesta de Regularización”, a que aluden los artículos 144, del Código Tributario, y 157, del RPT, haciéndole ver la posibilidad de regularizar su situación tributaria, en el tanto lo considere conveniente a sus intereses, y exponiéndole las consecuencias jurídicas y económicas de la eventual aceptación o no de la propuesta de regularización. 5.- Posición del sujeto pasivo frente a la propuesta de regularización (artículos 144, del Código Tributario, y 158, del RPT). Una vez comunicada la “Propuesta de Regularización”, el sujeto pasivo puede manifestar su posición, en el mismo momento de la celebración de la audiencia final, o bien, dentro de los 5 días hábiles siguientes. 6.- Conformidad con la propuesta de regularización (artículos 144, de Código Tributario, y 159, de RPT). Si el sujeto inspeccionado acepta la “Propuesta de Regularización”, y manifiesta su conformidad, ello implica una expresión voluntaria de aceptación, sea un reconocimiento expreso de la deuda determinada, por lo que deberá efectuar su cancelación dentro de los 30 días hábiles siguientes, o bien, podrá gestionar un aplazamiento o fraccionamiento de pago. 7.- Disconformidad con la propuesta de regularización (artículos 144, del Código Tributario, y 162, del RPT). Si el sujeto pasivo no acepta la “Propuesta de Regularización”, o sea, decide no regularizar manifestando disconformidad, total o parcial, frente a esa propuesta, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 144, del Código Tributario, y 162, del RPT, la Administración Tributaria debe dictar y notificar el “Acto de Liquidación de Oficio”. 8.- Dictado y notificación del “Acto de Liquidación de Oficio” (artículos 144, Código Tributario, y 163, del RPT). Ante supuestos de disconformidad total o parcial, la Administración Tributaria debe dictar, dentro del plazo ordenatorio de 10 días hábiles, el “Acto de Liquidación de Oficio”, el cual debe contener la expresión concreta de los hechos, elementos probatorios y fundamentos jurídicos que motivan las determinaciones tributarias realizadas. Es con el “Acto de liquidación de oficio”, que se le comunica al sujeto inspeccionado la existencia de una deuda tributaria originada en un proceso de comprobación e investigación gestionado por la Administración Tributaria, por lo que con este acto administrativo se concluye la actuación, ya que este es un acto final. 9.- Efectos del “Acto de Liquidación de Oficio” (artículo 144, del Código Tributario). Este acto administrativo produce todos sus efectos; por un lado, obliga al sujeto pasivo a efectuar el pago de la deuda fiscal determinada, dentro de los 30 días hábiles siguientes a su notificación, o bien, a rendir una garantía dentro del mismo plazo; y por el otro lado, le permite al sujeto pasivo interponer los medios recursivos regulados en los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Si bien ambos efectos tienen como origen un mismo acto, para la ejecución de sus efectos ninguna norma los condiciona y, por el contrario, se materializa su ejecutoriedad de forma independiente el uno del otro. En tal sentido, la admisión de los recursos no se condiciona al pago o rendición de garantía; ni tampoco la presentación del recurso paraliza el cobro de la deuda. Ambos efectos subsisten de forma paralela e independiente, este aspecto que se extrae explícitamente del artículo 86, del RPT: “(...) Procede la interposición de este recurso, aun cuando el sujeto pasivo no hubiere hecho el ingreso respectivo de la deuda contenida en el acto de liquidación de oficio o no hubiere rendido las garantías sobre ella, según lo dispuesto por el artículo 144 del Código. Con la reforma legal operada, la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio es uno de los cambios sustanciales por los que apostó el legislador. Con este accionar, el legislador reconoció expresamente el principio de autotutela administrativa, facultando a la Administración Tributaria a ejecutar los actos de liquidación de oficio y, consecuentemente, gestionar de formar más ágil y expedita los recursos del Estado. Afirma que la ejecución del acto de liquidación de oficio no es otra cosa que instar el cobro de una suma determinada de oficio por la Administración, con motivo de una actuación de comprobación e investigación en la que se descubrieren hechos generadores de cuotas tributarias no declaradas oportunamente por el sujeto pasivo, y cuyo descubrimiento se encuentra materializado a lo largo del procedimiento, apoyándose la Administración Tributaria en los elementos probatorios que se ponen a disposición del sujeto pasivo en el expediente determinativo. El objeto de la actuación de comprobación e investigación es determinar si el sujeto pasivo tributó conforme a la ley. En virtud de lo anterior, es esencial tener en consideración que esta determinación del impuesto gestionada por la Administración Tributaria, y consolidada por medio del acto de liquidación de oficio, lo que demuestra es si hubo o no un impuesto dejado de pagar, por ejemplo, sobre una utilidad ya generada, en el caso del Impuesto a las Utilidades, o sobre la venta de un objeto o servicio ya realizada, en el caso del Impuesto General sobre las Ventas. Es decir, la Administración Tributaria solo está accionando la potestad legal para determinar y cobrar lo que, en principio, desde el periodo fiscal correspondiente ya era propiedad de la Hacienda Pública y que el sujeto pasivo no reportó en forma completa o exacta, faltando a su deber constitucional. Con respecto a la facultad de ejecutar los actos administrativos

que se dictan, ello no constituye una arbitrariedad de la Administración Tributaria; por el contrario, responde, justamente, a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, principios que admiten que un acto administrativo válidamente dictado despliegue todos sus efectos, y que se encuentran explícitamente establecidos en el artículo 146, de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). De conformidad con esa norma, la Administración Tributaria se encuentra investida de los poderes necesarios para realizar, por sí misma, la autotutela de su derecho; para ello declara, en primer lugar, por sí misma, cuál es su derecho, sea la deuda tributaria determinada y, segundo, procede a ejecutar lo determinado, procurando su cobro. Se trata, pues, de manifestaciones concretas del principio de autotutela administrativa, aplicadas en franco apego a la legalidad y en procura el cumplimiento de un mandato constitucional, cual es el deber de todo ciudadano de contribuir con las cargas públicas. Considerar lo contrario, sería totalmente inconveniente al interés público, por cuanto el posibilitar que los administrados puedan frenar la ejecución del acto interponiendo acciones legales, ya sea en sede administrativa o judicial, implicaría, irremediablemente, la obstaculización de la actividad de la Administración, dificultándosele la tutela de los intereses colectivos representados por el patrimonio de la Hacienda Pública costarricense. En virtud de lo cual, la ejecutoriedad de los actos procura que, una vez dictado un acto administrativo válidamente, este pueda producir sus efectos, aún a pesar de que el administrado se oponga al mismo, en sede administrativa o judicial. De aquí que, con la reforma legislativa, los recursos contra los actos de liquidación de oficio no tienen efectos suspensivos; el efecto suspensivo de los recursos presentados solo opera cuando la norma legal así lo establece; de lo contrario, como los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables, no se suspenden de pleno derecho por el simple hecho de presentar un recurso. No obstante lo anterior, la misma normativa que regula la materia, concretamente el artículo 148, de la LGAP, brinda la posibilidad al administrado, de solicitar en sede administrativa, la suspensión de la ejecución del acto, cuando demuestre que éste puede causar perjuicios graves, de imposible o difícil reparación. Aclara que, en el evento de que el sujeto pasivo cancele la deuda determinada en el acto de liquidación de oficio y, posteriormente, sus pretensiones sean acogidas en las vías recursivas subsecuentes, tendrá derecho a la devolución total del monto cancelado, así como al reconocimiento de los intereses calculados a partir del día siguiente a la fecha de pago de la deuda, ello conforme a lo establecido en los artículos 43, del Código Tributario, y 205, inciso 4), del RPT. Además, en los casos que en lugar del pago se rindiera una garantía y, posteriormente, las pretensiones del administrado sean acogidas en las vías recursivas subsecuentes, igualmente tendrá derecho a que la Administración Tributaria le reembolse su costo, con el beneficio de que, habiéndose rendido la garantía de pago, esta tiene como efecto la suspensión de los intereses a favor del interesado. En conclusión, conforme al principio de autotutela administrativa, la Administración ostenta la potestad para poder actuar sin la necesaria intervención de un juez, que le dé certeza y valor jurídico de título ejecutivo y ejecutorio a las manifestaciones de su voluntad, que son plasmadas por medio de los actos administrativos. Por otra parte, de una interpretación sistemática, tanto del párrafo cuarto, del artículo 144, del Código Tributario, como de los ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, se concluye que el sujeto pasivo puede combatir el acto de liquidación de oficio, sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía. Considera que es evidente que el acceso a la etapa recursiva no se encuentra limitado por el pago o la rendición de garantía que debe realizar el sujeto pasivo, respecto de la deuda tributaria notificada con el acto de liquidación de oficio, que tiene facultad de recurrir. Al respecto, aclara que ninguna norma tributaria condiciona la interposición de los recursos en cuestión; ninguna norma, ni especial ni general, instaura tal impedimento, circunstancia que se explica, sin lugar a dudas, en el principio de tutela judicial efectiva, que es acogido por el ordenamiento constitucional costarricense. Incluso, la presentación de estos recursos es facultad potestativa del sujeto pasivo, quien puede elegir el tipo de recurso o la vía en la que desee discutir el asunto, ya sea por medio de revocatoria o apelación, o bien, en sede judicial, a través de una demanda contenciosa; esta situación enmarca aún más la amplia gama de opciones que prevé la normativa tributaria costarricense, potenciando ampliamente el derecho de defensa de los sujetos pasivos. 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 debido proceso, después de la comunicación del acto de liquidación de oficio puede interponer los recursos que estime convenientes para sus más caros intereses, sea la revocatoria, apelación o, incluso, una demanda en sede contenciosa. En virtud de lo anterior, resulta incontestable 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 del artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José. Sobre los argumentos aducidos en las acciones de inconstitucionalidad tramitadas bajo los expedientes N° 14-012588-0007-CO, N° 14-013602-0007-CO, 14-013019-0007-CO y N° 14-013742-0007-CO manifiesta que son improcedentes. Se acusa la violación a los artículos 7, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, por parte del artículo 144, del Código Tributario, ya que, en criterio de los accionantes, la determinación de las obligaciones fiscales y los derechos de índole fiscal deben ser objeto de una audiencia, en la que el sujeto pasivo sea escuchado por un tercero imparcial e independiente, de previo a su ejecución. Asimismo, invocan que el ordinal cuestionado vació de contenido la etapa de revisión de legalidad, toda vez que el sujeto pasivo debe pagar la deuda tributaria determinada, sin que un tercero imparcial e independiente haya revisado el procedimiento administrativo. De este modo, los accionantes advierten que, si no se declara la inconstitucionalidad del numeral 144 ya mencionado, las empresas se verían forzadas a cerrar, debido a que se les está exigiendo el pago de una deuda que no está firme y la cual no ha sido objeto de discusión. En criterio del Director General de Tributación, esos alegatos denotan un limitado entendimiento del procedimiento en el que se halla inmerso el artículo 144 citado, pero también demuestran una desafortunada invocación del papel que tienen, tanto el ordinal 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dentro del sistema jurídico tributario costarricense, como la sentencia que resolvió el caso Baena Ricardo vs. Panamá. El numeral 8, del Pacto de San José, atinente a las garantías judiciales, "(...) consagra los lineamientos del llamado debido proceso legal o derecho de defensa procesal, que consisten en el derecho de toda persona ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter, civil, laboral, fiscal u otro cualquiera (...)". Posteriormente, mediante el dictado de varias sentencias, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha logrado dimensionar el contenido del ordinal 8 de comentario. Así, por ejemplo, en el caso Cantos vs. Argentina, la Corte se refirió a que la disposición de marras también toca el derecho de acceso a la justicia, en el entendido que los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos. En el caso Loayza Tamayo vs. Perú, la Corte indicó que el numeral en cuestión era una garantía para evitar que los ciudadanos fueran juzgados mediante procedimientos excepcionales con jueces nombrados ex profeso, los cuales, además, limitaban las funciones de los defensores durante el proceso judicial. En la sentencia del caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá -que citan los accionantes- también apuntó la Corte que "(...) el elenco de garantías mínimas establecidas en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral I del mismo artículo, o sea, la determinación de derecho y obligaciones de orden 'civil, laboral, fiscal o cualquier otro carácter'. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos órdenes (...)". Desde esta perspectiva, el ordinal de referencia no supone, como lo han pretendido hacer ver los accionantes, que en materia fiscal la ejecución suponga que la previa determinación de la obligación tributaria deba ser realizada por una tercera persona independiente e imparcial, antes bien, se refiere a la aplicación en todo proceso, sea administrativo o judicial, del debido proceso. Basta con evidenciar que el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, establecido en los artículos 124, 125, 144, 145, 146, 156, 171 y 186, del Código Tributario, desarrollado en el RPT, cumple con las disposiciones contenidas en el artículo 8, de la Convención, para concluir que la normativa citada se apega al parámetro de constitucionalidad. Sobre el particular, tal y como lo reconocen abiertamente los accionantes, a cada una de sus representadas les fue notificada la realización de un procedimiento de inspección, mediante la comunicación de inicio de la actuación fiscalizadora. Luego del desarrollo del procedimiento en cuestión, se les convocó a una audiencia preliminar, en la que les fueron notificadas las propuestas provisionales de regularización, poniéndoles en conocimiento los resultados de las comprobaciones e investigaciones realizadas, dejando a su disposición el expediente que sustenta tales resultados, y otorgándoles un plazo de diez días hábiles para que interpusieran, en contra de dichos resultados, las alegaciones y las probanzas que estimaran pertinentes. Efectivamente, se presentaron los escritos que contenían las alegaciones que combatían el contenido de las propuestas provisionales de regularización. Producto del análisis de las alegaciones interpuestas, se les notificó el informe sobre alegatos, en el que se exponían las valoraciones realizadas frente a las alegaciones esgrimidas y la incidencia que estas tuvieron sobre las posibles determinaciones originalmente comunicadas. Posterior a la realización de la audiencia final, contenida en el artículo 144, del Código Tributario, y debido a la manifestación de disconformidad respecto de la propuesta de

regularización, les fueron notificados los actos de liquidación de oficio, en los que se trasladaban los incumplimientos de los deberes materiales en los que había incurrido cada sujeto pasivo, materializando, explícitamente, la determinación de la deuda tributaria. Notificados los actos de liquidación de oficio, los sujetos pasivos decidieron libremente, y al amparo de las facultades legalmente otorgadas, interponer el recurso de apelación, establecidos en el artículo 146, del Código Tributario, por lo que las diligencias fueron remitidas al Tribunal Fiscal Administrativo, órgano competente para agotar la vía administrativa, que es conceptualizado como un tercero independiente e imparcial, pero aún circunscrito a la esfera administrativa. Además, una vez resuelto el tema ante este órgano, a los sujetos pasivos les asiste aún la facultad de interponer el proceso en sede judicial, ante los tribunales contenciosos administrativos, los cuales igualmente se conceptualizan como terceros independientes e imparciales. De lo anterior, se explicita claramente que, desde la etapa conclusiva en fase administrativa, el sujeto pasivo tiene conocimiento de la magnitud de la potencial deuda tributaria que podría originársele, pudiendo, desde esta fase, ejercer su derecho de defensa, respetándose de este modo el debido proceso, el cual es exigido por el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, para la determinación de adeudos fiscales, por lo que resulta estéril la afirmación de que con el numeral 144, del Código Tributario, se veda el derecho a recurrir ante un tercero independiente e imparcial. Además, advierte que la afirmación que blinden los accionantes respecto de que, en materia fiscal, previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, se ha de haber recurrido a una tercera persona independiente e imparcial, implica un craso desconocimiento del principio de autotutela administrativa que se encuentra regulado en el artículo 146, de la LGAP. Este principio ya ha sido reconocido de manera amplia por la Sala Constitucional, cuando ha indicado que “(...) reiteradamente esta Sala ha dicho que los actos administrativos, una vez comunicados, son ejecutivos y ejecutables (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública (...))”, por lo que la aseveración dispensada por los accionantes también vulnera la jurisprudencia constitucional patria. Se aduce también que la reforma del artículo 144, del Código Tributario, genera una violación flagrante al debido proceso, al coartar el derecho de defensa de los sujetos pasivos; argumentan también la eliminación de una etapa determinativa esencial en el procedimiento gestado por la Administración Tributaria; situaciones que no resultan contestes con el procedimiento, según fue detallado, ya que el proceso regulado actualmente por la normativa tributaria no violenta ninguno de los derechos y garantías constitucionales, por el contrario, en todo momento el sujeto pasivo puede ejercer su derecho de defensa a plenitud, manteniéndose el respeto al debido proceso. En lo que respecta a estas afirmaciones, de conformidad con el procedimiento ya detallado, así como de la integración normativa de los artículos 144, 145, 146, 156, 171 y 186, del Código Tributario, que fundamentan la reglamentación establecida en los ordinales 152 a 163, del RPT, se explicita 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 instruido 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 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, todo dentro del plazo de 10 días hábiles; por su parte, la Administración debe resolver y concluir el proceso determinativo, atendiendo a esos alegatos y pruebas presentadas. De manera tal que, es evidente que no existe tal supresión de la etapa determinativa; efectuar dicha consideración solo podría explicarse por una mala comprensión del actual procedimiento, por cuanto a partir de la notificación de la “Propuesta Provisional de Regularización”, el sujeto pasivo tiene facultad de presentar alegatos y pruebas que pretendan desvirtuar los hallazgos obtenidos por la Administración en función del proceso de comprobación e investigación realizado, el cual se concluye con el dictado del “Acto de liquidación de oficio”; y aún contra éste se pueden interponer los recursos administrativos que considere conveniente, o, incluso, elevar la causa a sede judicial. Es justamente con estas etapas que la Administración Tributaria plasma y maximiza el “Principio Constitucional de Defensa al permitirle al sujeto pasivo tener conocimiento de los potenciales resultados de la actuación, habilitándole una fase de alegaciones antes del dictado del acto final, para lo cual pone a su disposición el expediente administrativo que sustentó los resultados comunicados y, además, manteniendo la fase impugnativa posterior a la notificación del acto final, la cual se podrá ejercer no solo en sede administrativa, sino también en la judicial. En cualquiera de los casos, ya sea en la fase previa al dictado del acto final, o con posterioridad a su notificación, las alegaciones y probanzas de descargo deberán ser analizadas y valoradas, definiendo el órgano competente su incidencia o no en los resultados comunicados, situación que potencia el derecho a una decisión fundada, razonada y objetiva. Confrontando el proceso actual con las

aseveraciones efectuadas por los accionantes, no observa esa Administración Tributaria inconstitucionalidad alguna, ni mucho menos supresión de una etapa determinativa de la obligación tributaria; por el contrario, el proceso instituido procura, en mayor medida, potenciar los derechos de los sujetos pasivos sometidos a una actuación de control por parte de la Administración Tributaria, siendo, incluso, un intento estéril el comparar el anterior procedimiento con el actual para afinar un quebranto al ordenamiento jurídico, por cuanto al socaire de lo reseñado se logra el efecto contrario, sea, realzar que la normativa vigente está permeada de todas las garantías del debido proceso. Contrario a lo manifestado, el acto de liquidación de oficio, lejos de constituir un “acto administrativo preparatorio”, es el acto final con el cual la Administración declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo; por lo que el concepto de “resolución determinativa” es ahora sustituido por el de “acto de liquidación de oficio”, sin que ello implique una violación al debido proceso que le asiste al sujeto pasivo. Por otra parte, con respecto al efecto calamitoso que posee el acto de liquidación de oficio sobre la situación patrimonial del sujeto pasivo, y la falencia de razonabilidad del artículo 144, del Código Tributario, al eliminar la etapa de discusión previa al dictado del acto de liquidación de oficio, esta Administración Tributaria estima que no llevan razón los accionantes, evidenciando un abismal desconocimiento del novedoso procedimiento que ha establecido la Ley N° 9069. Dicho derrotero procedimental, en aras de una integración normativa respetuosa del debido proceso, insta dentro de la fase conclusiva del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, dos etapas o momentos procesales para que el sujeto fiscalizado pueda blandir las alegaciones y pruebas que considerase adecuadas para combatir las determinaciones halladas por la unidad verificadora; el primer momento es previo al dictado del acto de liquidación de oficio, y el segundo es posterior a la notificación de aquel. Estas facetas se derivaban de los ordinales 144, párrafo primero, 145, 146, 156, 171, inciso 1, y 186, del Código Tributario, así como de los artículos 153 y 154, del RPT. Se colige que el numeral 144 cuestionado no vulnera el principio del debido proceso, ni transgrede el ordinal 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, debido a que, de la integralidad normativa plasmada en los artículos 144, 145, 146, 156, 171 y 186, del Código Tributario, el sujeto fiscalizado ejerce ampliamente su derecho de defensa, tanto previo al dictado del acto de liquidación de oficio, como después de su notificación. En este sentido, afirmar que los efectos jurídicos inmediatos del acto de liquidación de oficio pueden causar graves perjuicios de imposible o difícil de reparación, es una aseveración meramente circunstancial y no puede ser generalizada; amén de que excluye la visión real que tiene esta facultad, cual es el cobro de una obligación tributaria que, en principio, no había sido oportunamente resarcida, situación que implicó un menoscabo, no para la Administración Tributaria, sino para los recursos públicos que son requeridos por el Estado en procura de la satisfacción del interés público, ya que es difícil cuantificar el daño que se le ocasiona a la sociedad, cuando el sujeto pasivo no cumple adecuadamente con el mandato constitucional de contribuir con las cargas públicas. La ejecutividad y ejecutoriedad del acto no es una “pena” que se le imponga al sujeto pasivo, como lo afirman los accionantes; por el contrario, es una facultad administrativa, ejercida por la Administración Tributaria, en pleno apego a la legalidad y al debido proceso. No podría obviarse que el objetivo primigenio de este proceso es, en última instancia, que los sujetos pasivos lleguen a tributar de acuerdo con su real capacidad económica, en franco apego al mandato constitucional, para lo cual el sistema tributario nacional ha otorgado a la Administración Tributaria la facultad de comprobar y verificar tal cumplimiento, y, en caso de demostrarse alguna inobservancia, esta pueda accionar con plenas potestades; así, la ejecución de un acto final que no se encuentra firme jamás podrá ser tildada de inconstitucional. En lo que concierne a la inconstitucionalidad del artículo 192, del Código Tributario (artículo 169 antes de la reforma), indica que la Administración Tributaria siempre ha ostentado la potestad de ejecutar las deudas determinadas a su favor, lo cual constituye una labor primordial dentro de la función administrativa. Esta ejecución de las deudas a favor del Estado surge cuando los sujetos pasivos mantienen una negativa de pago, frente a las obligaciones tributarias, situación que obliga a la Administración a recurrir al cobro forzoso de las deudas. La única incorporación que trae la reforma, respecto a esta facultad, es la posibilidad de que la Administración pueda certificar los adeudos sin que el acto administrativo esté firme, situación que es conteste con la reforma establecida en el artículo 144, del Código Tributario, en procura, justamente, de instar el cobro, todo lo cual encuentra sustento jurídico en la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos; situación que no provoca menoscabo alguno a los derechos del sujeto pasivo. Finalmente, en lo atinente a los argumentos dados por el accionante respecto de la inconstitucionalidad del artículo 182, del Código Tributario, reparo en el que se acusa que se le otorgan poderes desmedidos a la Administración Tributaria al permitirle a esta tomar decisiones discrecionales, considera que dicha postura es incorrecta. Sobre el particular, destaca que el artículo referido se localiza en el Título VI “Derechos y Garantías del Contribuyente”, concretamente, en el Capítulo III “Garantías

Procesales”, artículo 182 “Límites del procedimiento”, ubicación sistemática que implica que la norma lo que pretende es limitar el accionar de la Administración, obligándola a dictar actos o resoluciones apegadas al ordenamiento jurídico, sujeta a los límites de racionalidad y razonabilidad. Bajo tales consideraciones, el numeral cuestionado exige que la Administración deba actuar siempre dentro del marco del bloque de legalidad. De manera que, ningún tipo de actuación puede apartarse del bloque de legalidad y constitucionalidad existente, por lo que el argumento de los accionantes resulta desatinado. Además, los términos “discrecionalidad” y “arbitrariedad” no son sinónimos, como lo exponen los accionantes; en este caso, en el ejercicio de la primera siempre ha de mediar la motivación razonada y justificada por parte de la Administración, mientras que la segunda, esencialmente carece de ese sustento objetivo y racional necesario en todo actuar administrativo. Es esencial que se tenga claro que, en el desarrollo del proceso de control de la Administración Tributaria, su regulación es clara y contundente, siempre reglada y en apego a los principios legales y constitucionales propios de un sistema de derecho. En conclusión, los artículos 144, 182 y 192, del Código Tributario, respetan el parámetro de razonabilidad jurídica, así como el principio de legalidad establecidos por la Constitución Política, toda vez que son respetuosos tanto de los derechos reconocidos por la Norma Fundamental, como de los Instrumentos Internacionales sobre Derechos Humanos vigentes. Al respecto, se hace referencia a las sentencias N° 6805-11, de las 10:31 horas del 27 de mayo de 2011, y N° 3950-12, de las 16:30 horas del 21 de marzo de 2012, ambas dictadas por la Sala Constitucional. Por otra parte, y en relación con la alega inconstitucionalidad por violación al Principio de Igualdad y Acceso a la Justicia con la implementación de la regla “*solve et repete*”, indica que los accionantes fundamentan sus alegatos en el supuesto surgimiento de la regla “*solve et repete*” mediante la entrada en vigencia de la Ley N° 9069. El pretendido surgimiento, según su dicho, ha causado la vulneración de la garantía de acceso a la justicia y del derecho fundamental al debido proceso, causándoles un perjuicio patrimonial o financiero. A este respecto, introducen las alegaciones a través de la comparación de las normas procedimentales que regían antes de la vigencia de la ley en mención y las nuevas normas. Sobre el particular, sostienen que el articulado derogado respetaba y garantizaba el debido proceso constitucional (el anterior artículo 144, del Código Tributario), ya que el sujeto pasivo podía interponer recursos administrativos contra la determinación efectuada por la Administración Tributaria, sin que esta debiera cancelarse. La figura del “*solve et repete*” debe de entenderse como “(...) un instituto por el cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios o previsionales controvertidos a su pago previo (...)”, lo cual significa que el sujeto pasivo se encuentra imposibilitado de accionar ante instancias superiores o ante la justicia contra el acto determinativo que establece el *an* y el *quantum* debetur de la obligación tributaria, si no ha satisfecho con antelación el gravamen. Sobre el particular, la Sección III, del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia N° 17-2007, de las 9:50 horas del 19 de enero de 2007, ha expresado lo siguiente: “(...) El principio *Solve et repete* de antiquísima data, otorga un privilegio injustificado a la Administración Tributaria, lo que ha venido desapareciendo de los ordenamientos jurídicos modernos y, en atención a ese principio de rango legal, no puede afectarse -con una interpretación restrictiva- el derecho fundamental de la actora a combatir la legalidad del cobro del impuesto en cuestión (...)”. En este sentido, a pesar de las aseveraciones indicadas, el accionante no ha logrado imponerse del cabal conocimiento de las reformas que plasmó la Ley N° 9069, pues la reciente reforma normativa no ha restablecido en ningún momento la regla “*solve et repete*”, antes bien, apartándose de los perniciosos efectos que tiene dicho instituto, la reciente enmienda permite que el sujeto pasivo, pueda esgrimir los recursos que estime oportunos sin necesidad de pagar o garantizar, previamente, la deuda tributaria. Desde esta perspectiva, el accionante no ha hecho una lectura apropiada de la normativa tributaria que regula la interposición de los recursos administrativos que puede blandir el sujeto pasivo y, más bien, se encierra en una inútil nostalgia procedimental que ha distorsionado el sentido de la reforma. A este respecto, de una interpretación sistemática, tanto del párrafo cuarto del artículo 144, del Código Tributario, como de los ordinales 145, 146 y 156, de ese mismo cuerpo legal, y del 86, del RPT, es categórica la facultad que ostenta el sujeto pasivo de combatir el acto de liquidación de oficio sin necesidad de efectuar el pago previo del adeudo tributario o suscribir con antelación una garantía con la Autoridad Fiscal, situación que deviene de la aplicación del principio de tutela judicial efectiva, igualmente consagrado en la Constitución Política. De la normativa referenciada, se hace más que evidente que ninguna norma regula el establecimiento de la figura del “*solve et repete*”; por el contrario, lo que se regula explícitamente es el surgimiento de dos efectos independientes, que tienen su origen en un mismo momento, sea la notificación del acto de liquidación de oficio al sujeto inspeccionado; estos efectos son: a. El cobro de la deuda determinada con motivo de un proceso de liquidación de oficio; y b. La facultad del sujeto inspeccionado de incoar, voluntaria y potestativamente, la etapa recursiva que regulan los artículos 145, 146 y

156, del Código Tributario. Así, resulta evidente que no existe limitación normativa alguna al acceso a la justicia y que, más bien, lo que existe es una errada interpretación normativa por parte de los accionantes, pues en ningún caso se condiciona el acceso a la presentación de los recursos, a que el sujeto hubiere pagado o rendido garantía. En realidad, lo que introdujo la reforma de referencia fue la aplicación del principio de ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, ya que, previo a la reforma legal, a pesar de que se dictara la “Resolución Determinativa” esta no podía ser cobrada hasta que no se resolvieran todos los recursos que podían ser interpuestos en su contra, situación que resultaba inapropiada para los intereses públicos por los que debe velar el Estado. Bajo esta línea, actualmente, una vez notificado el acto de liquidación de oficio, la deuda tributaria determinada debe pagarse, o bien, garantizarse; y puede cobrarse por las vías respectivas, si el sujeto pasivo no la cancela o no rinde garantía, dentro del plazo legalmente otorgado, sean, 30 días hábiles, ello a pesar de que el acto aún no se encuentre en firme y pese a que el sujeto pasivo hubiere interpuesto los recursos correspondientes. No existe en la normativa tributaria ninguna aplicación del “*solve et repete*”, por el contrario, como quedó demostrado, el problema se centra en una mala interpretación de la ley por parte del accionante; por cuanto a lo largo de todo el ordenamiento tributario costarricense, nunca se ha regulado que para acceder o poder presentar los recursos legalmente previstos, el sujeto pasivo deba pagar o rendir garantía sobre la deuda tributaria determinada. Como se explicó previamente, estos son dos efectos completamente independientes que surgen con la notificación del acto de liquidación de oficio. A socaire de lo anterior, no debe diluirse el hecho de que la Administración, por medio de un proceso amparado en el bloque de legalidad, entra a corroborar las declaraciones de impuestos de los sujetos pasivos, las cuales se presumen veraces respecto a su realidad económica. Si en esa labor de verificación, mediante la aplicación de un debido proceso, se encuentran diferencias a favor del fisco respecto de lo declarado y pagado por el inspeccionado, la Autoridad Tributaria procederá a determinar y ejecutar lo que el sujeto pasivo, por mandato constitucional, debió en principio declarar y pagar. De este modo, el Estado está cumpliendo con el fin de la norma, tanto constitucional como legal, el cual es recaudar lo que el sujeto pasivo debe cancelar en atención a su capacidad contributiva, a efectos de que se pueda satisfacer el interés del colectivo, de la sociedad. De modo que, los argumentos vertidos por el accionante no tienen fundamento ni fáctico ni legal para sustentar esta acción de inconstitucionalidad; por el contrario, cada una de las normas tributarias aplicadas en el proceso de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación son normas que velan y se apegan tanto al debido proceso como al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo, por lo que no existe fundamento para que sean declaradas inconstitucionales. En otro orden de ideas, los accionantes también aducen problemas en torno a la rendición de garantías y la dificultad que representa su obtención, no solo en lo que respecta al trámite, sino, además, respecto a su costo. Sobre el particular, considera que, según el procedimiento vigente, una vez que la Administración Tributaria hubiere notificado el acto de liquidación de oficio, el sujeto pasivo cuenta con 30 días hábiles para pagar la deuda determinada, o bien, rendir una garantía. Al respecto, es importante dimensionar que la aplicación de esta posibilidad, si bien es potestativa del sujeto pasivo, normalmente opera como un medio que podría caracterizarse de excepcional, ya que no es en todos los casos que el sujeto pasivo requiere su aplicabilidad, ello por cuanto gran parte de los sujetos pasivos puede, igualmente, hacerse cargo del pago, sin necesidad de rendir la garantía. Por lo anterior, esta segunda opción, se perfila como un medio alternativo que el propio sistema legal ofrece a los sujetos pasivos, el cual podrían aplicar ante alguna limitación en su liquidez que les dificulte efectuar el pago requerido; la rendición de garantía, por tanto, es una opción legal para enfrentar la deuda determinada, sin que ello le implique mayor perjuicio o riesgo económico al sujeto pasivo. Ante estas situaciones, la Administración Tributaria, primeramente, reguló la materia de la rendición de garantías por medio de la resolución general N° DGT-R-034-2013, de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación, la cual potencia la tipología de garantías que puede convenir el sujeto pasivo considerando sus especiales y diversas circunstancias; la cual fue, posteriormente, incluida en el RPT, concretamente, en los artículos 182 a 185. La regulación de referenciada, ofrece al sujeto pasivo una lista de garantías posibles, de forma que pueda valerse de aquella que sea más conveniente a sus intereses. Al haberse rendido una garantía, si durante la etapa de discusión, esto es, si la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo emiten una resolución declarando improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo total de la garantía aportada y, en caso de que la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, ello a tenor del artículo 144, del Código Tributario. Además, no son atinentes las alegaciones respecto de las dificultades económicas que implican el pago de la deuda tributaria o la rendición de una garantía, toda vez que no es resorte de la Sala Constitucional que el accionante venga a justificar indebidamente que no tienen capacidad

económica para asumir las consecuencias del incumplimiento al deber tributario material en el que, en principio, incurrió; justamente sobre este tema, la Sala Constitucional en el Voto N° 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, afirmó que el pago del tributo constituye, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal, pues al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica 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, conforme se ha indicado. Además, en esa misma sentencia, agregó que la Sala no es un contralor de la legalidad de las actuaciones o resoluciones de la Administración, por lo que no le compete revisar si la decisión administrativa cuestionada es procedente desde la óptica de la oportunidad y conveniencia, o si el monto se ajusta o no a la normativa legal vigente, labor que estimó propia de la vía común, administrativa o jurisdiccional. Lo cual no obsta para que, en casos excepcionales y cuando el sujeto pasivo así lo demuestre, ante efectos de imposible o difícil reparación, se puedan suspender los efectos del acto de liquidación de oficio, posibilidad legalmente contemplada en el artículo 148, de la LGAP. Como puede observarse, el tratamiento reglamentario de la figura de las garantías ha considerado las especiales y diversas circunstancias que rodean al sujeto pasivo, no cerrando la rendición de garantías a una única opción, sino, por el contrario, previendo una lista de posibilidades, de forma que el sujeto pasivo pueda ofrecer la que mejor se adapte a sus necesidades. Es a causa de estas consideraciones que las alegaciones del accionante sobre las dificultades en tomo al afianzamiento de la deuda tributaria carecen de sentido. También se reclama la inconstitucionalidad por violación al principio de legalidad al conferir la Administración Tributaria indebidamente competencias a los auditores fiscales. Se alega la imposibilidad legal de los funcionarios de la Administración Tributaria para emitir el acto administrativo que determina la deuda tributaria, puesto que carecen de la competencia otorgada por ley. Sin embargo, tampoco no lleva razón el accionante en cuanto a este punto, puesto que la misma ley y los principios del derecho facultan a la Administración para poder ordenar e instruir los procedimientos que ejecute, a efectos de poder llevar a cabo la función administrativa. Para tales efectos, resulta importante afianzar el término de “competencia”, como la esfera de atribuciones -conjunto de facultades y funciones- encomendadas al órgano administrativo, por el ordenamiento jurídico. Sobre el particular, la LGAP, en lo que respecta a la regulación de la competencia, establece, en los artículos 59 y 60, que la competencia de los órganos administrativos puede ser asignada por reglamento interno, y puede atender a una determinación por territorio, materia, grado, tiempo y funciones. Es concretamente en el artículo 77, del RPT, donde se regula que la competencia de la Administración Tributaria se limita por razón del territorio y de las funciones. Bajo tales consideraciones, la competencia de las Administraciones Tributarias Territoriales se circunscribe a los sujetos pasivos adscritas a estas, de acuerdo con el domicilio fiscal registrado, salvo para la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, cuya competencia es en todo el territorio nacional, pero circunscrita únicamente a los sujetos pasivos registrados como grandes contribuyentes nacionales. Asimismo, resulta innegable la distribución de competencias por razón de las funciones, de forma tal que dentro de cada Administración Tributaria Territorial o de Grandes Contribuyentes, existen órganos específicos con competencias determinadas, como lo son: Servicio al Contribuyente, Fiscalización y Recaudación; de suerte que, a pesar de encontrarse en una misma Administración Tributaria Territorial, a cada órgano le asiste una competencia concreta, asignada de acuerdo a la función que ejerce. Para que la Administración pueda desarrollar las funciones que le fueron encomendadas, se vale, necesariamente, de los funcionarios públicos, concepto definido en el artículo 111, de la LGAP. De conformidad con la Teoría del Órgano, los “representantes” del Estado son sus funcionarios, quienes deben ser nombrados luego de haber comprobado su idoneidad; cuando el funcionario actúa como titular del órgano, expresa la voluntad del órgano, no la suya propia, reputándose los actos realizados por el titular del órgano como emanados de éste y sus consecuencias recaen sobre él. La estructura orgánica estatal tiene como propósito el desarrollo de todas las funciones que, constitucionalmente, debe cumplir el Estado costarricense. Para tales efectos, nombra funcionarios de acuerdo con un procedimiento que tiene su génesis en normas tanto constitucionales como legales. La investidura es, desde esta perspectiva, una autorización para que un funcionario trabaje en nombre del Estado costarricense. Empero no basta la investidura, dado que el Estado tiene un complejo andamiaje de órganos e instituciones. Lo cierto es que ese mismo Estado requiere funcionarios especializados para cumplir con las múltiples funciones; por ello, los requerimientos para el nombramiento variarán según el órgano o institución en la que sean ubicados esos funcionarios. En este sentido, no es ese Ministerio el que, de forma antojadiza, define el perfil y las atinencias de los funcionarios para ser nombrados; es el Servicio Civil la institución que se encarga de construir un perfil de funcionario y evaluar, precisamente, la

idoneidad para el ingreso a la función pública dentro de los principios esenciales que caracterizan a dicho Régimen, tales como son el mérito, la demostración de la idoneidad y la equidad; el sustento de este se fundamenta en los artículos 191 y 192, de nuestra Constitución Política. Sobre el particular, debe tomarse en consideración que el sistema del Servicio Civil, para el reclutamiento de los funcionarios públicos, se basa en una lista de profesiones atinentes al puesto, de forma que al ser nombrado, cada funcionario debe cumplir con los requisitos allí establecidos, aspecto que valida de forma incontestable su accionar posterior, en el ejercicio de las funciones propias del cargo. El perfil y las atinencias del funcionario público dentro del Régimen de Servicio Civil, se encuentra definido mediante un Manual Descriptivo de Especialidades, que se refiere a competencias específicas que no necesariamente se encuentran asociadas a una determinada profesión en concreto, sino a un puesto específico. En relación a lo establecido, los artículos 70 y 129, de la LGAP, expresamente determinan que la competencia será ejercida por el titular del órgano respectivo y que el acto deberá dictarse por el órgano competente y por el servidor regularmente designado al momento de dictarlo. Por lo que, de acuerdo con lo reseñado, los actos administrativos dictados por las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes deben ser emitidos por los órganos competentes, según la función gestionada, y firmados por los respectivos titulares atendiendo a esta asignación de competencia. Así, los funcionarios públicos que ejecuten el proceso de fiscalización y que suscriban los actos que de él emanen, deben tener la investidura legal necesaria, o sea, deben cumplir con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen del Servicio Civil para su nombramiento, reputándose, por tanto, como válidos todos aquellos actos que sean dictados bajo tales condiciones. De la integración de las normas legales referenciadas, así como de los artículos 144, 145, 146, e incluso el inciso g), del artículo 147, del Código Tributario, se puede concluir que el dictado y firma del acto administrativo de liquidación de oficio, como acto final que tiene los efectos jurídicos establecidos en el artículo 144, de ese Código y los derechos reconocidos en los artículos 145 y 156, del mismo Código, recae en el titular o máximo jerarca de cada Administración Tributaria. De esta manera, a pesar de la reforma del artículo 146, del Código, la normativa citada refiere a que todo acto administrativo debe ser firmado por quien legalmente esté autorizado para ello, reconociendo competencia legal en quien a la fecha ha suscrito los actos administrativos de liquidación de oficio, sea, las Gerencias de las Administraciones Tributarias Territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. Según lo indicado, los argumentos expuestos por los accionantes no consideran la estructura orgánica mediante la cual se ordena el quehacer administrativo y tampoco estima las facetas que componen el procedimiento administrativo-tributario de determinación de la obligación fiscal, el iter procedimental que atraviesa múltiples órganos que participan en el dictado de una serie de actos administrativos, lo que significa que deben aquilatarse a cabalidad las funciones y facultades de cada órgano participante. Incluso, corresponde a la Dirección General de Tributación, por medio de las diferentes Administraciones Tributarias Territoriales y, específicamente en cada Subdirección o Subgerencia de Fiscalización, ejercer y desarrollar el procedimiento fiscalizador. Una vez finalizada la investigación y determinada la existencia de una deuda tributaria, la Administración emite el correspondiente “Acto de Liquidación de Oficio”, el cual es suscrito por el titular o superior jerárquico de la Administración correspondiente, quien han sido nombrado en su cargo cumpliendo con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen del Servicio Civil, gozando, por tanto, plenamente de la investidura necesaria para actuar en nombre de la Administración Tributaria. En seguimiento de lo anterior, y justamente para lograr la armonización a la que se ha hecho referencia, es que la Dirección General de Tributación emite la resolución N° DGT-R-011-13, del 1 de marzo de 2013, la cual materializa la competencia que ostentan los órganos superiores jerárquicos de cada Administración Tributaria Territorial y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, por lo que en ningún caso podría acusarse de inconstitucional la resolución de cita. En refuerzo de lo afirmado, el artículo 132, del RPT establece, expresamente, las facultades y competencias de los órganos encargados del control tributario intensivo. Por lo anterior, no existe ninguna transgresión al principio de legalidad, sino todo lo contrario, la competencia de los funcionarios actuantes resulta plenamente apegada a la ley, el reglamento y las disposiciones del régimen de Servicio Civil. En cuanto a la inconstitucionalidad de la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, dictada por la Dirección General de Tributación, se acusa su aplicación retroactiva, pero en realidad lo ha sucedido es que el accionante ha malinterpretado esa directriz. La reforma legislativa implantada con las Leyes N° 9068 y N° 9069, vino a introducir lineamientos relacionados con normas procedimentales, los cuales son de aplicación inmediata, al no haber contemplado un transitorio que estipulase lo contrario, situación que obligó a la Administración Tributaria a dimensionar los alcances de la aplicación inmediata de estas normas procesales. Al abrigo de lo anterior, la norma procedimental debe aplicarse de forma

inmediata, a partir del día siguiente en que sea publicada en La Gaceta, por lo que al haberse publicitado las leyes de cita, el 26 de setiembre de 2012, a partir del 27 de setiembre de ese año, debía aplicarse la normativa actualizada, independientemente del periodo fiscal objeto de investigación. En este sentido, la Administración Tributaria se vio ante dos situaciones concretas: primero, la ejecutividad y ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio que se dicte con motivo de una actuación de comprobación e investigación iniciada antes del año 2012; y, segundo, el desarrollo de una actuación que se iniciara con posterioridad a esa fecha, pero que tuviera como objetivo la comprobación de periodos fiscales anteriores al 2012; debiendo, en ambos casos, hacer la distinción clara entre el momento en que se inició la actuación y el periodo fiscal sobre el cual se enmarque el estudio correspondiente. Justamente es esta distinción la que no aplica el accionante, pues confunde el año en que entra en vigencia la nueva normativa (2012), y el periodo fiscal que se comprueba. La Directriz cuestionada, lo que plantea es aclarar que las actuaciones iniciadas antes del 26 de setiembre de 2012, concluirán con el nuevo proceso establecido en el artículo 144, del Código Tributario, pero sin el efecto de ejecutoriedad y ejecutividad del acto, situación que lejos de implementar una retroactividad de la norma, tuvo como fin, validar los derechos del sujeto pasivo al momento de haberse iniciado la actuación. Si bien, de los hechos descritos por el accionante parece que pudo mediar una actividad retroactiva por parte de la Administración, ya que afirma que en su caso la actuación de comprobación e investigación había iniciado antes de que fuera publicada la normativa en cuestión y, sin embargo, al concluir esta la Administración gestionó el cobro de la deuda determinada por medio del acto de liquidación de oficio. Sobre el particular, deben evidenciarse dos aspectos: primero, de haberse dado los hechos como los narra el accionante, la aplicación de la Administración estaría incumpliendo lo estipulado en la Directriz N° DGT-D009-2012, situación que no haría por sí inconstitucional la directriz, sino que devendría en ilegítimo el proceder de la Administración; segundo, en realidad, antes del 26 de setiembre de 2012 se le había iniciado una actuación de comprobación e investigación sobre el impuesto general sobre las ventas, y no fue hasta noviembre del 2013, que se inició la actuación sobre el impuesto sobre las utilidades, fecha en la cual ya estaba vigente la normativa incluida por medio de la reforma legislativa. De manera tal que, el acto de liquidación de oficio que menciona el accionante que le fuera cobrado por la Administración Tributaria, justamente es el notificado con motivo de las inconsistencias halladas en el impuesto sobre las utilidades, actuación que inició en noviembre del 2013, cuando la normativa reformada ya se encontraba vigente, lo cual respalda el actuar de la Administración y el consecuente cobro de la deuda en él determinada. De tal suerte que, las argumentaciones y hechos descritos por el accionante no tienen la virtud de sustentar fehacientemente la inconstitucionalidad de la Directriz N° DGT-D009-2012 y, por el contrario, lo que denota es una narrativa parcializada, que explicita sesgadamente los hechos referenciados. Por otra parte, y en relación con el reclamo de inconstitucionalidad en la emisión de la Instrucción General N°03-2013 por parte de la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Tributación, señala que tampoco es atendible el criterio del accionante en el sentido de que la emisión de directrices internas por parte de la Administración Tributaria, ante la ausencia de un reglamento que desarrollara la reforma introducida por la Ley N° 9069, se debe considerar como un acto discrecional ilegal, basando sus argumentos en la falta de competencia por parte del Director de Fiscalización para haber emitido la Instrucción General N° 03-2013. Al respecto, ha de indicarse que la Administración Tributaria lo que procuró fue ordenar el procedimiento que debían obligatoriamente aplicar los inspectores tributarios, de modo tal que existiera un equilibrio entre las potestades fiscalizadoras del Fisco y los derechos y garantías de los sujetos pasivos, llevando a una armonización legal necesaria e indiscutible, entre los preceptos legales establecidos en las normas 144, 171 y 186, del Código Tributario. El alcance de las instrucciones emitidas por cualquier unidad técnica de la Dirección General de Tributación, se limita a un acto administrativo interno que orienta a los funcionarios en el seguimiento de sus labores. Teniendo claro el alcance de las instrucciones como actos administrativos internos, resulta importante visualizar el carácter y objetivo de la Instrucción General N° 03-2013, emitida por la Dirección de Fiscalización en marzo del 2013, lo cual se expresa claramente la primera página, así como en los numerales 1 y 2, de su apartado de Disposiciones Generales. Al respecto, debe tenerse en consideración aspectos importantes y coyunturales que motivaron su emisión; en esta línea debe apuntarse la entrada en vigencia de las Leyes N° 9068 y N° 9069, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal y Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, respectivamente, las cuales implicaron profundas reformas legales en el procedimiento de fiscalización, no solo a nivel de proceso como tal, sino, incluso, a nivel de un nuevo capítulo de derechos de los contribuyentes, el cual debe ser respetado por los funcionarios que ejercen una actuación de fiscalización. Fue en virtud de lo anterior, que se emite la Instrucción General N° 03-2013, la cual no tiene otro objetivo que guiar de manera adecuada y uniforme la actuación de los funcionarios encargados de la fiscalización

ante una reforma que modificó sustancialmente el procedimiento de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, así como brindar los respectivos modelos oficiales que deberían utilizarse, en cada fase del procedimiento fiscalizador. En tal carácter, como una instrucción interna, propia de las facultades de la Dirección de Fiscalización, surge la instrucción de referencia, la cual, al ser un acto administrativo interno, no requiere en ningún caso de publicación alguna en el “Diario Oficial del país”, como lo indica el accionante. Asimismo, y en cuanto a la competencia de la Administración Tributaria para emitir la Instrucción General N°03-2013, argumenta que la afirmación del accionante de que la emisión de esa Instrucción General se basó en el Decreto N° 37066-H, el cual regula aspectos de “la Imprenta Nacional, que no otorga facultades ni contiene ninguna disposición que se refiera a la Administración” no es más que un error material cometido por la Dirección de Fiscalización al momento de elaborar la Directriz, y el cual no genera nulidad alguna, por cuanto su emisión tiene fundamento en el Decreto Ejecutivo 35688-H Reglamento de organización y funciones de la Dirección General de Tributación, el cual fue reformado por medio del Decreto Ejecutivo 37065-H; el error material en que se incurrió fue en la referencia del último número de los decretos mencionados, donde se cambió, por error, el 5 por el 6. En este sentido, es importante traer a colación el inciso h), del artículo 18, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, según reforma promulgada mediante Decreto Ejecutivo 37065-H, en el cual se establece textualmente que le corresponderá a la Dirección de Fiscalización: “Desarrollar métodos, protocolos, y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones fiscalizadoras, que permitan gestionar un adecuado proceso Fiscalizador por parte de los órganos de la Fiscalización de las Administraciones Tributarias Territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.” Con base en el inciso transcrito, es evidente la facultad y competencia de la Dirección de Fiscalización de dictar o emitir instrucciones donde se oriente y guíe a sus funcionarios en el iter procedimental y la documentación oficial que debe ser utilizada y cuyo cambio se originó en una reforma legal que entró vigencia desde su publicación en setiembre del 2012. De modo que, el Director de Fiscalización en ningún momento ha transgredido sus competencias, ni mucho menos ha violentado mandatos constitucionales como pretende hacerlo ver el accionante; por el contrario, su actuación ha sido plenamente apegada a derecho, en franco apego y respeto de sus funciones y competencias. En torno al reclamo por la creación de un plazo legal que no fue previsto por el legislador, afirma que el plazo de 10 días para que los administrados presenten sus alegatos contra la propuesta provisional de regularización, es una etapa preliminar que, si bien 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 la esfera jurídica del sujeto. En esta misma línea el plazo de 10 días para presentación de alegatos, establecido en la instrucción de referencia, y que alega el accionante 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. En virtud de lo anterior, el Director de Fiscalización, no se “arrogó el poder de crear un plazo procesal que no fue previsto”; todo lo contrario, con su accionar se logró 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 y de forma previa a la emisión de los actos administrativos finales que inciden en la esfera jurídica de los sujetos pasivos; plazo que, como se demostró, resulta respetuoso de la normativa tributaria vigente, y no procede de una iniquidad propia de la Dirección de Fiscalización. En conclusión, afirma que la determinación de la deuda tributaria que se notifica con el acto de liquidación de oficio supone el estudio y análisis de la realidad económica del sujeto pasivo sometido a este proceso de control, concluyéndose, en principio, que su declaración no fue presentada de conformidad con la ley y, por ende, no se habían satisfecho adecuadamente los impuestos, motivo por el cual nace la determinación de referencia. Como puede notarse, esta determinación surge debido a un incumplimiento del sujeto pasivo, quien no tributó de acuerdo a su realidad contributiva, por lo que no es valedero alegar que el surgimiento y cobro de la deuda determinada no contempla su capacidad económica para hacerle frente, por cuanto son recursos públicos que debió cancelar en su oportunidad y, en principio, no lo hizo, afectando abiertamente las finanzas públicas del Estado. El proceso de determinación de oficio, gestado al amparo de un procedimiento reglado, que se sustenta en un expediente administrativo, y que se concluye con el dictado del acto de liquidación de oficio, se encuentra instruido por medio de la integración normativa de los artículos 124, 125, 144, 145, 146, 156, 171 y 186, del Código Tributario, así como en los ordinales 138 a 163, del RPT, en ningún

momento vulnera el debido proceso; por el contrario, habilita todas las etapas necesarias para que el sujeto pasivo puede ejercer su defensa, una que es previa al dictado del acto de liquidación de oficio, y otra que es posterior a su notificación. En la etapa de defensa previa al acto de liquidación de oficio, se le comunican al sujeto inspeccionado, por medio de la “Propuesta Provisional de Regularización”, los resultados preliminares del proceso de comprobación e investigación y se le otorga un plazo de diez días hábiles para que presente las excepciones de prescripción, falta de competencia y 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. En la etapa de defensa que se acciona una vez notificado el acto de liquidación de oficio, el sujeto pasivo tiene la potestad de decidir cuál recurso interpone, e incluso, si desea mantenerse en impugnación administrativa, o bien, eleva el caso directamente a la sede judicial; todo lo cual queda a su entera discreción y al accionar que considere más conveniente para sus intereses. El artículo 144, del Código Tributario, no vulnera el ordinal 7, de la Carta Magna, ni el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, para la determinación de adeudos fiscales; aseverar lo contrario es desconocer el papel que juega el ordinal 144 dentro del sistema jurídico tributario costarricense, pero también es invocar erróneamente del papel tiene el ordinal 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dentro de dicho sistema, que se refiere a las garantías judiciales y establece los lineamientos del llamado debido proceso legal o derecho de defensa procesal que incardinan todo orden jurídico nacional. Afirmar, que el artículo 8, de la Convención, advierte que en materia fiscal, previo a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, se ha de haber recurrido ante un tercero independiente e imparcial, es desconocer tanto su contenido como el principio de autotutela administrativa que se encuentra regulado en el artículo 146, de la LGAP, así como la propia jurisprudencia constitucional que ha avalado el citado principio en reiterados votos. En ningún caso la normativa tributaria existente ha habilitado la figura del “*solve et repete*”; en este sentido, las normas son claras respecto a que el sujeto pasivo, dentro del término de 30 días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, por un lado, podrá presentar los recursos que estime convenientes, y, por el otro, deberá pagar la deuda determinada, o bien, proceder a rendir garantía; es claro, entonces, que la presentación de los recursos en ningún caso se encuentra condicionada al pago o rendición de la garantía, ni tampoco implica que con la presentación de los recursos el cobro de la deuda deba suspenderse. La reforma otorgó al acto de liquidación de oficio el carácter de ejecutivo y ejecutorio, con independencia de si es o no recurrido; lo que responde a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos, propios del derecho administrativo, y que de por sí, se encuentran establecidos y regulados en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. Incluso, su aplicación responde y se justifica aún más cuando se habla de recursos necesarios para la satisfacción de los intereses públicos por los que debe velar el Estado y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a su capacidad sujeta a imposición. En caso de que la ejecutividad y ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio puedan implicar efectos ruinosos para la situación patrimonial del sujeto pasivo, este podrá alegarlo así ante la Administración Tributaria y requerir que los efectos del acto de referencia sean suspendidos, todo lo cual encuentra pleno sustento en el artículo 148, de la LGAP. Adicionalmente, el sujeto pasivo no está obligado en todos los casos a efectuar el pago de la deuda, pues el sistema le ofrece la posibilidad de rendir garantías, vía que actualmente se encuentra instrumentada en el RPT, concretamente, en los artículos 182 a 185, donde se delimita una lista de opciones sobre las cuales el sujeto pasivo puede elegir, según sus condiciones económicas y posibilidades materiales. Además, en caso de que, posteriormente, la deuda fiscal sea declarada improcedente, si el sujeto pasivo había cancelado la deuda se le devolverá la suma pagada, con los intereses correspondientes; y si lo que medio fue una garantía, la Administración le reembolsará el costo total de la garantía aportada, ello a tenor de los artículos 43 y 144, del Código Tributario, y 205, inciso 4), del RPT. En cuanto a la Instrucción General N°03-2013, esta tiene como objeto facilitar a los funcionarios el desarrollo uniforme del procedimiento de conclusión de la actuación fiscalizadora, el cual debe respetar la reforma introducida por las leyes indicadas, las cuales modificaron sustancialmente este procedimiento, debiéndose adecuar el mismo a la nueva normativa tributaria vigente, que no solo se circunscribe al artículo 144, del Código Tributario, sino, además, a todo el capítulo de derechos de los contribuyentes. Las actuaciones de cada uno de los funcionarios de la Administración Tributaria han sido en nombre y por cuenta de la Administración Pública y se han originado en un total apego a la investidura pública que desempeñan, según las funciones propias de sus puestos, por lo que el artículo 67, del Reglamento Autónomo de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, N° 35688-H de 27 de noviembre de 2009, según reforma introducida por el Decreto N° 37477-H de 6 de diciembre de 2012, así como la resolución N°

DGT-R-011-13 del 1 de marzo de 2013, no podrían ser catalogadas de inconstitucionales. La Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012, no es inconstitucional, toda vez que no ha sido aplicada retroactivamente. Con base en lo anterior, solicita se declare sin lugar la acción en todos sus extremos.

48.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo, del artículo 81, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, relativos a la ampliación acción de inconstitucionalidad N° 14-011798-0007-CO, que promueve Agroganadera Pinilla S. A. y otros, fueron publicados en los números 206, 207 y 208, del Boletín Judicial de los días 27, 28 y 29 de octubre de 2014, respectivamente.

49.- Por resolución de la Presidencia de la Sala, de las 13:55 horas del 18 de noviembre de 2014, se tuvo como coadyuvantes en esta acción a Diego Salto van der Laet y Rafael Luna Rodríguez, en su condición de apoderados especiales judiciales de André Tinoco y Asociados Sociedad Anónima; a Andrés Villalobos Araya, en su condición de apoderado especial judicial de Coco Sunset Sharing, Sociedad Anónima; a William Charpentier Morales; a Jaime Aguilar Umaña, en su condición de representante legal de la empresa Cerámica Las Tres B, Sociedad Anónima; a Manuel Polini Nietzen, en su condición de representante legal de las empresas Mixtal Sociedad Anónima, Procesadora de Pastas Eduvalbo del Norte, Sociedad Anónima y Pita Tolu Sociedad Anónima; a Alasdair Macleod, en su condición de Secretaría con facultades de apoderada generalísima sin límite de suma de la empresa Ananas Export Company Sociedad Anónima; a Federico Sosto López, en su condición de Presidente con facultades de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la Empresa Suintila Proyectos Sociedad Anónima; a Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado especial judicial de las empresas Servicios Hospitalarios Latinoamericanos Integrados Shli Sociedad Anónima, Inversiones Metrópoli XIX POV & G Sociedad Anónima, Bticino Sociedad Anónima, Corporación Megasuper Sociedad Anónima, Astaldi S.P.A. Sucursal Costa Rica Sociedad Anónima, Distribuidora Electro-Mecánicas de Centro América, Sociedad Anónima, y de Rafael Ortiz Molina; y a Guillermo Smith Ramírez, en su condición de Presidente con representación judicial y extrajudicial del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Asimismo, se tuvo por contestadas las audiencias conferidas a la Procuraduría General de la República, al Ministro de Hacienda y a la Dirección General de Tributación Directa, en las resoluciones de las 10:36 horas del 14 de agosto y de las 4:13 horas del 01 de octubre, ambas de 2014. Por estar listos los autos, se turnó la acción al Magistrado Luis Fernando Salazar Alvarado, a quien por turno correspondía.

50.- En escrito presentado, a las 13:40 horas, del 12 de marzo de 2015, por William Lee Royster, en su condición de Gerente con facultades suficientes para este acto de Guapizul Sociedad de Responsabilidad Limitada, acusa la desobediencia de la Administración a la suspensión ordenada en esta acción y solicita que se disponga, expresamente, que la suspensión decretada en esta acción de inconstitucionalidad comprende cualquier actuación que pudiera hacer el Departamento de Cobro Judiciales del Ministerio de Hacienda, incluyendo la potestad de ordenar embargos preventivos administrativos, ya que considera infundado y contrario a Derecho el embargo practicado en contra de su representada sobre las cuentas corrientes que tiene en el Banco Nacional de Costa Rica, por lo que solicita se ordene su levantamiento.

51.- En escrito presentado a la Sala, a las 15:59, del 27 de marzo de 2015, el accionante Mauricio Estrada Gómez manifiesta que este Tribunal, en sentencia número 08621-98, de las 17:00 horas del 01 de diciembre de 1998, resolvió que el principio *solve et repete* es contrario al bloque de constitucionalidad, antecedente que estima de aplicación en este asunto, lo que hace procedente los reparos de constitucionalidad planteados contra el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como de las normas reglamentarias que, en igual forma, imponen cargas desproporcionadas e irracionales sobre el derecho de impugnación contra las determinaciones tributarias efectuadas por la Dirección General de Tributación. Solicita se tenga ese antecedente como fundamentación adicional de la acción.

52.- En escrito presentado ante la Sala, a las 09:41 horas del 17 de julio de 2015, Carlos Vargas Durán, en su condición de Director General de Tributación, solicita que se reconsidere la suspensión ordenada en resolución de las 10:36 horas del 14 de agosto de 2014, en atención a razones de interés público que afectan, directamente y en forma definitiva, los ingresos de la Hacienda Pública, los cuales son necesarios para hacer frente a los gastos públicos que debe cumplir el Estado. Asimismo, solicita se autorice la emisión y notificación del ALO de todas las actuaciones administrativas afectadas con esa resolución, a fin de evitar la prescripción y no afectar la determinación y recaudación de los impuestos determinados de oficio, con el fin de tener por interrumpida la prescripción y poder emplazar al sujeto fiscalizado para que presente los recursos ordinarios en el plazo de ley contra el Acto Administrativo de Liquidación de Oficio. Con esta

reconsideración se pretende que se autorice a la Administración Tributaria a ejecutar el cobre de las deudas no saldadas dentro del plazo de treinta días o recibir garantía de pago en su lugar, tal y como lo faculta el artículo 144, del Código Tributario.

53.- Por escrito presentado, a las 11:21 horas, del 19 de octubre de 2015, Gabriel Echeverría de Céspedes, mayor de edad, casado, empresario, cédula de identidad número 107240168, en su condición de representante legal de T.C. La Costa Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-228132, solicita se aclare que debe tenerse por suspendida la aplicación del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario desde el momento en que fue admitida para su trámite la acción de inconstitucionalidad acumulada, así como la nulidad del Oficio S.F.-05-226-2015, por evidente quebranto al dimensionamiento y potestades de la Sala Constitucional para ordenar la desaplicación de normas jurídicas que están siendo cuestionadas ante esta, vía acción de inconstitucionalidad.

54.- En escrito presentado, a las 14:55 horas, del 10 de noviembre de 2015, Alexander Mauricio Araya Mena, mayor de edad, casado, administrador, vecino de Cartago, cédula de identidad número 109070896, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa Transporte Orosi Siglo XXI Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-114178, solicita se aclare que debe tenerse por suspendida la aplicación del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario, desde el momento en que fue admitida para su trámite la acción de inconstitucionalidad acumulada, así como la nulidad de los oficios N° 1-11-024-15-1132-33-03 y N° 2-11-045-15-1133-33-03, por evidente quebranto al dimensionamiento y potestades de la Sala Constitucional para ordenar la desaplicación de normas jurídicas que están siendo cuestionadas ante ella, vía acción de inconstitucionalidad.

55.- Por escrito presentado, a las 13:51 horas, del 16 de diciembre de 2015, Larry Dean Goldthorpe, mayor de edad, de nacionalidad estadounidense, Director de Aeropuertos, con pasaporte de su país número 502126249, en su condición de Presidente con facultades legales suficientes para este acto de la empresa Coriport Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-561733, solicita se aclare que debe tenerse por suspendida la aplicación del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario desde el momento en que fue admitida para su trámite la acción de inconstitucionalidad acumulada, así como la nulidad del Oficio S.F.-05-337-2015, por evidente quebranto al dimensionamiento y potestades de la Sala Constitucional para ordenar la desaplicación de normas jurídicas que están siendo cuestionadas ante ella, vía acción de inconstitucionalidad.

56.- Por escrito presentado, a las 15:30 horas, del 07 de enero de 2016, Carlos Luis Ocampo Cruz, mayor de edad, casado, empresario, vecino de San José, cédula de identidad número 2029101174, en su condición de representante legal de la empresa Indianápolis Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica número 3-101-044039, solicita se aclare que debe tenerse por suspendida la aplicación del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario, desde el momento en que fue admitida para su trámite la acción de inconstitucionalidad acumulada, así como la nulidad del oficio N° 01-006-427-033-03, por evidente quebranto al dimensionamiento y potestades de la Sala Constitucional para ordenar la desaplicación de normas jurídicas que están siendo cuestionadas ante esta, vía acción de inconstitucionalidad.

57.- En escrito presentado, a las 14:26 horas, del 28 de marzo de 2016, el accionante Mauricio Estrada Gómez solicita que, al resolver esta acción, se dimensionen los efectos de la sentencia y se declare que durante la tramitación de este asunto no corren intereses contra su representada.

58.- Por resolución de las 16:00 horas del 21 de julio de 2016, la Presidencia de la Sala dispuso la celebración de una audiencia oral para el día 11 de agosto de 2016 a las 09:00 horas. En ese mismo acto, se hizo referencia a una serie de datos y pruebas que debían aportar algunos de los intervinientes, tres días antes de llevarse a cabo la citada vista.

59.- Por escrito presentado a las 16:38 horas del 22 de julio de 2016, Modesto Vargas Castillo, en su condición de representante de Servicios Hospitalarios Latinoamericanos Integrados SHLI S.A. y otros, señaló que el día de la audiencia oral harían uso de medios tecnológicos para presentar sus argumentos. Asimismo, indicó un nuevo medio para recibir notificaciones.

60.- Por escrito presentado a las 15:12 horas del 27 de julio de 2016, Mario Hidalgo Matlock, en su condición de apoderado especial y representante de Agroganadera Pinilla S.A., indicó que el día de la audiencia fijada para el 11 de agosto 2016 harían uso de medios tecnológicos para realizar su respectiva presentación.

61.- Por escrito presentado a las 15:12 horas del 27 de julio de 2016, Mario Hidalgo Matlock, en su condición de apoderado especial y representante de Agroganadera Pinilla S.A., realizó una serie de manifestaciones referentes a los datos y pruebas requeridas por el Tribunal Constitucional mediante resolución de 21 de julio de 2016.

62.- Por escrito presentado a las 08:54 horas del 5 de agosto de 2016, Margaret Elizabeth O' Cleirigh, en su condición de Secretaria con facultades de apoderada generalísimo sin límite de suma de la sociedad Ananas Export Company S. A., aportó una serie de datos requeridos por la Sala mediante resolución del 21 de julio del año en curso.

63.- Por escrito presentado a las 08:57 hrs. de 5 de agosto de 2016, Mario Hidalgo Matlock, en su condición de apoderado especial judicial de Agroganadera Pinilla S.A., adjuntó a los autos una serie de datos requeridos por la Sala mediante resolución del 21 de julio del año en curso.

64.- Por escrito presentado a las 14:17 horas del 5 de agosto de 2016, Luis Alonso Ortiz Zamora, en su condición de apoderado especial judicial de Brand Management Advisors Corp., aportó una serie de datos requeridos por la Sala mediante resolución del 21 de julio del año en curso.

65.- Por escrito presentado a las 14:37 horas del 5 de agosto de 2016, Jaime Aguilar Umaña, representante legal de Cerámica las Tres B S.A. aportó a los autos una serie de datos requeridos por la Sala mediante resolución del 21 de julio del año en curso.

66.- Por escrito presentado a las 14:42 horas del 5 de agosto de 2016, Federico Sosto López, en representación de Suintila Proyectos S.A., aportó una serie de datos requeridos por la Sala mediante resolución del 21 de julio del año en curso.

67.- Por escrito presentado a las 15:48 horas del 5 de agosto de 2016, Francisco Javier Ovares Moscoa, en su condición de Presidente con facultades de apoderado general del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, realizó una serie de manifestaciones atinentes al perfil del contador público y del auditor fiscal. En esencia, sostuvo que los auditores fiscales deben ostentar la calidad de contadores públicos autorizados, ya que, su perfil es el idóneo, conforme con lo dispuesto por la normativa de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

68.- Por escrito presentado a las 15:56 horas de 5 de agosto de 2016, Carlos Vargas Durán, en su condición de Director General de Tributación del Ministerio de Hacienda, aportó los datos requeridos por este Tribunal Constitucional mediante resolución de las 16:00 horas del 21 de julio del año en curso.

69.- Por escrito presentado a las 16:25 horas del 5 de agosto de 2016, Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado especial judicial de Servicios Hospitalarios Latinoamericanos Integrados SHLI S.A. y otros, aportó a los autos los datos requeridos por este Tribunal Constitucional mediante resolución del 21 de julio de 2016.

70.- Por escrito presentado a las 10:30 horas del 9 de agosto de 2016, Martha Cubillo Jiménez, en su condición de Tesorera Nacional, solicitó a este Tribunal Constitucional emitir una aclaración referente a la participación de dicha entidad en la audiencia fijada para el 11 de agosto de 2016.

71.- Mediante resolución de las 13:42 horas del 9 de agosto de 2016, el Magistrado Instructor, Luis Fdo. Salazar Alvarado, aclaró que, por error, la resolución de las 16:00 horas de 21 de julio de 2016 -a través de la cual se convocó a una audiencia oral-, fue notificada a la Tesorería Nacional, por lo que no debe comparecer a la vista señalada.

72.- El día 11 de agosto de 2016, se llevó a cabo la audiencia oral programada por la Presidencia de la Sala Constitucional.

73.- Por escrito recibido a las 15:35 horas del 16 de agosto de 2016, Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado especial judicial de Servicios Hospitalarios Latinoamericanos Integrados SHLI S.A. y otros, indica que se apersona a cumplir con lo prevenido en la audiencia llevada a cabo el día 11 de agosto de 2016. En ese particular, manifiesta que adjunta las Instrucciones Transitorias sobre Determinados Aspectos del Procedimiento Fiscalizador y Sancionador N° 03-2013, en donde se instruyó que en el ALO no debían considerarse "alegaciones relacionadas con aspectos de nulidades, los cuales procesalmente se interponen hasta que exista un acto que incida en la esfera jurídica del sujeto pasivo". Señala que el seguir esta instrucción llevó a la anulación masiva de los ALOs, por falta de motivación. Alega que se evidencia así lo expresado en la audiencia y en el escrito de coadyuvancias, en el sentido que, sin revisión de un imparcial, la Administración fácilmente incurre en arbitrariedad. Explica que la razón de ser del artículo 8.1, de la Convención Americana de Derechos Humanos, es, precisamente, excluir el principio de autotutela en el ámbito tributario, dado el riesgo de propiciar injerencias en los patrimonios de empresas y personas sin que haya existido una revisión previa de un imparcial. Señala que la normativa impugnada infringe lo dispuesto en la supra citada norma. Sostiene que la violación no se da por incurrir en el conocido "*solve et repete*" clásico, que implica que el pago o garantía constituya un requisito procedimental para recurrir. Por el contrario, afirma que el problema es que establece la ejecutoriedad del acto determinativo tributario, antes de ser sujeto a una revisión por un tribunal competente, independiente e imparcial. Manifiesta que esto es lo que se conoce como "*solve et repete* indirecto",

el cual, igualmente, está prohibido por el ordinal 8.1, de la Convención Americana de Derechos Humanos. Señala que dicho numeral no hace otra cosa más que ubicar a la materia fiscal, junto con la civil, penal y laboral, como una de esas ramas jurídicas en que opera la heterotutela y no la autotutela. Indica que esto es así porque meter mano en el patrimonio de los ciudadanos sin la revisión de un imparcial puede ser altamente peligroso, exponiendo a empresas y personas a ser víctimas de arbitrariedades ruinosas, en que la revisión puede llegar demasiado tarde. Afirma que el pago de tributos debe efectuarse a través del respectivo sustento legal pues, de lo contrario, cualquier cobro que se pretenda realizar sin este equivale a una confiscación. Señala que es por esto que, en materia tributaria, no puede regir el principio de autotutela propio de la materia administrativa general, que permite que el acto administrativo sea ejecutorio aun antes de la fase recursiva.

74.- Por escrito presentado el 17 de agosto de 2016, Mario Hidalgo Matlock, en su condición de apoderado especial judicial de Agroganadera Pinilla S.A., indica que se apersona a cumplir con lo prevenido en la audiencia llevada a cabo el día 11 de agosto de 2016, referente, específicamente, a jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo sobre el análisis de la emisión de contracautela por un monto total del adeudo tributario más sus intereses. Manifiesta, que encontró un antecedente que establece que el 100% del monto adeudado como contracautela, utilizando como parámetro la resolución de la Dirección General de Tributación N° DGT-R-034-2013 que regulaba el otorgamiento de garantías y que estaba vigente en ese momento, en virtud de la ausencia del Reglamento de Procedimiento Tributario. Agrega que la Procuraduría General de la República solicitó de inmediato a la publicación del citado Reglamento, el 100% del adeudo tributario, según los artículos 182 y 183, casos donde el Tribunal de Apelaciones de los Contencioso Administrativo indicó que no podía aplicar dicho reglamento a casos específicos, ya que la normativa no se encontraba vigente al momento de las gestiones realizadas, pero queda claro que sí sería un parámetro a utilizar en casos futuros. Señala que, en virtud de la suspensión de la aplicación del ordinal 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al momento de admitir para conocimiento esta acción, no han sido presentados nuevos casos en razón de fiscalizaciones bajo la nueva normativa, pero, con las situaciones antes descritas, es posible identificar la línea del Tribunal Contencioso Administrativo en cuanto a la posibilidad de fijar el 100% de la obligación tributaria, más intereses como contracautela. Aporta como prueba, las sentencias y resoluciones emitidas en los expedientes N° 14-1601024-CA, N° 13-8524-1027-CA y N° 14-1243-1027-CA. Manifiesta, que es importante tomar en cuenta que la fijación de la contracautela ha sufrido vaivenes en virtud de que el Ministerio de Hacienda fue inoportuno en la adecuada regulación del tema de las garantías que prescribe el artículo 144, supra citado. Al efecto, pasaron varios meses desde la promulgación de la versión actual del referido artículo, antes que se emitiera el Reglamento de Procedimiento Tributario, período en el cual se dio la aplicación de la Resolución N° DGT-R-034-2013, sin que se cumpliera el requisito de ser normativa de rango reglamentario. Agrega que, luego, con la promulgación del reglamento, se instauran los parámetros contenidos en los numerales 182 y 183, de dicho acto general; normas que sirvieron de guía para la fijación de la contracautela. Indica, que resulta significativo que, durante la tramitación de esta acción, el Ministerio de Hacienda modificara el ordinal 182 para reducir el número y tipo de garantías que podía ofrecer el contribuyente. Contrario al antecedente que consta dentro de este mismo expediente, en este caso la Dirección General de Tributación no le consulta a la Sala Constitucional sobre la posibilidad de introducir la reforma al Reglamento, pese a la admisión y trámite de la acción. Apunta que esto no deja de ser significativo desde el momento en que, como es de fácil comprobación, la reducción del tipo de garantías a rendir se decanta por aquellas que tienen mayores costos financieros para las empresas y sin disponer fase alguna para el análisis de la situación económica del contribuyente.

75.- Por escrito presentado a las 15:15 horas del 17 de agosto de 2016, Diego Salto van der Laet, en su condición de apoderado especial judicial de André Tinoco y Asociados S.A., aportó a los autos la Instrucción General N° 03-2013, llamada "Instrucciones transitorias sobre determinados aspectos del procedimiento fiscalizador y sancionador", de 20 de marzo de 2013 de la Dirección de Fiscalización. Señala que dicha instrucción establece que, al notificar las propuestas provisionales de regulación, los funcionarios actuantes deben "Notificarle, las propuestas provisionales de regulación que correspondan, y la propuesta de resolución sancionadora, cuando proceda, señalándole que cuenta con diez días hábiles para presentar alegatos contra dichas propuestas, si lo considera pertinente". Sin embargo, manifiesta que, en la práctica, la Administración Tributaria ha interpretado los alegatos referidos en el extracto anterior de forma restrictiva, considerando que los argumentos de fondo son inadmisibles en esta etapa, conforme a dicha Instrucción General, generando una violación al derecho de audiencia en los términos establecidos en el Pacto de San José y en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para demostrar lo anterior, aporta una referencia breve de lo resuelto por el Tribunal Tributario de Puntarenas en

un acto de liquidación de oficio. Indica que, en atención a dicha referencia, es posible identificar la violación al debido proceso que se realiza al limitar los alegatos que analiza la Administración Tributaria en el plazo de diez días otorgado por ambas propuestas. Conforme lo establece la administración, los argumentos de puro derecho no podrán ser conocidos sino hasta la fase de presentación de los recursos administrativos, es decir, cuando el acto de liquidación de oficio es susceptible de ejecución, conforme lo establece el ordinal 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Argumenta que la propia Administración Tributaria admite que, dentro del plazo de diez días, estipulado reglamentariamente, no se le debe reconocer las garantías del debido proceso estipuladas en el Pacto de San José. Específicamente, se confunde la audiencia judicial a que hace referencia el artículo 8, Garantías Judiciales, de la Ley N° 4534 de 23 de febrero de 1970, con la audiencia administrativa de la Instrucción General N° 03-2013. No obstante, afirma que dicha afirmación es absolutamente improcedente y contraria a la propia jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Sentencia Baena Ricardo y otros versus Panamá de 2 de febrero de 2001). Sostiene que, de esta manera, se demuestra que la Administración Tributaria no puede ser considerada un juez imparcial en los términos del artículo 8°, de la Convención Americana de Derechos Humanos, al negarse, expresamente, a reconocer las garantías del debido proceso, previo a la emisión del acto de liquidación de oficio. Acusa que, de esta forma, para la Administración Tributaria es letra muerta lo establecido en los incisos 11 y 12, del artículo 117, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en punto al derecho del contribuyente de formular alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y actos jurídicos en general y a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de liquidación de oficio.

76.- Por escrito presentado a las 15:51 horas del 17 de agosto de 2016, Carlos Vargas Durán, en su condición de Director General de Tributación, y Priscilla Piedra Campos, en su condición de Directora General de Hacienda, aportaron los elementos probatorios requeridos por la Magistrada Nancy Hernández López en la audiencia celebrada el día 11 de agosto de 2016, a saber, específicamente, lo tocante a las garantías recibidas. Señalaron que, conforme lo indicado en el ordinal 182, del Reglamento de Procedimiento Tributario, se recibió un total de trece garantías, de las cuales una se rechazó debido a que fue presentada de forma extemporánea. Las doce garantías restantes fueron aceptadas y, posteriormente, devueltas al conocerse la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144, del código impugnado. Adicionalmente, aportan el criterio institucional N° DGT-CI-07-14, de 28 de agosto de 2014, en el que se instruye la forma en que deben ser atendidos los alegatos y pruebas contra la propuesta provisional de regularización, presentados al amparo de lo establecido en el artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario. Asimismo, aportan la Instrucción General N° 06-2014, que es el procedimiento ante la suspensión del dictado del acto de liquidación de oficio, mientras se resuelve la acción formulada contra el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De otra parte, manifiestan que en el período en el que se formularon Actos de Liquidación de Oficio, sea, del 1 de enero de 2013 al mes de julio de 2014, se emitieron un total de 271 de estos, de los cuales ochenta y tres fueron remitidos al Departamento de Cobro Judicial de la Dirección General de Hacienda para que se procediera con el proceso de cobro judicial. Agregan que, de estos ochenta y tres expedientes, se solicitó embargo sobre treinta y nueve casos; no obstante, ninguno pudo ser ejecutado, razón por la cual, a la fecha, se puede afirmar que, durante el período señalado, no se ejecutó ningún embargo proveniente de Actos de Liquidación de Oficio.

77.- Por escrito presentado a las 14:31 horas del 18 de agosto de 2016, Mario Hidalgo Matlock, en su condición de apoderado especial judicial de Agroganadera Pinilla S.A., manifiesta que, a pesar de que en la audiencia oral se indicó que la anulación de los actos de liquidación de oficio por falta de fundamentación llevados a cabo por el Tribunal Fiscal Administrativo se solventaría a futuro (incluyendo en estos actos el respectivo análisis de los argumentos brindados por el contribuyente), existen actos administrativos en los que el Ministerio de Hacienda considera ilegal la tesis de dicho tribunal, al punto de declarar la lesividad de resoluciones en que dicho órgano ha puntualizado el vicio de procedimiento reseñado. Para tal efecto, aporta copia de los oficios N° DGT-952-2014, de la Dirección General de Tributación, y N° DJMH-0877-2015, de la Asesoría Jurídica del Ministerio de Hacienda, así como de la resolución N° 0259-2015, del Despacho del Ministerio de Hacienda, todos estos relacionados con la declaratoria de lesividad de la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo N° 0259-2014, de las 15:15 horas del 25 de junio de 2014. Igualmente, señala que adjunta copia del escrito de la demanda contencioso administrativa que interpuso la Procuraduría General de la República, a través de la cual, a su vez, se inicia la fase jurisdiccional de declaratoria de nulidad. Afirma que tales solicitudes de declaratoria de lesividad antes las instancias jurisdiccionales dejan entrever que el Ministerio de Hacienda sigue teniendo una posición rígida en la que la fase de defensa del administrado no puede darse sino

hasta después de la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio, con el inconveniente que, concomitantemente, deberá rendir una garantía suficiente para detener el efecto cobratorio inmediato que tiene el ordinal 144 cuestionado. Indica que tales antecedentes son de singular trascendencia para que se analicen las justificantes y apreciaciones brindadas por los representantes de la Administración Tributaria, pues manifiestan posiciones contradictorias, ya que cuestionan la validez de las actuaciones del órgano superior jerárquico en materia de legalidad y, sin embargo, manifiestan estar dispuestos a solventar, una vez resuelta la presente acción.

78.- En la substanciación del proceso se han observado las prescripciones de Ley.

Redacta el Magistrado Salazar Alvarado; y,

#### Considerando:

I.- ACLARACIÓN PRELIMINAR. La Sala, por unanimidad, de conformidad con la parte dispositiva de esta sentencia, declara la

inconstitucionalidad de los artículos 144 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 182 (tanto en su versión vigente según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma), y 183, ambos del Reglamento del Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas), así como, por conexidad, la de todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que se declaran inconstitucionales. De igual manera, también se declaran, por unanimidad, sin lugar las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; y 67, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Sin embargo, debe advertirse que estas declaratorias se fundan en razones separadas y diferentes de cada uno de los Magistrados integrantes de la Sala, según se dirá, en el orden establecido de seguido.

II.- Sobre la admisibilidad. De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1°, del artículo 75, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, para la interposición de una acción de inconstitucionalidad es necesario que exista un asunto base, ya sea en sede jurisdiccional o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en el que se haya invocado la inconstitucionalidad como medio razonable para tutelar el derecho o interés que se considera conculcado. En el caso de esta acción, N° 14-011798-0007-CO, así como en el de las acciones acumuladas que se tramitaron bajo expedientes N° 14-012588-0007-CO, N° 14-013602-0007-CO, N° 14-013019-0007-CO y N° 14-013742-0007-CO, se cumplen los requisitos de admisibilidad, pues, en el caso de la primera, el asunto base es un proceso de conocimiento que se tramita ante el Tribunal Contencioso Administrativo, y, en el caso de las otras acciones acumuladas, les sirven de base los respectivos procedimientos administrativos que se tramitan ante el Tribunal Fiscal Administrativo en su fase de agotamiento de la vía; proceso y procedimientos en los cuales los accionantes invocaron la inconstitucionalidad de la normativa cuestionada como medio razonable para amparar los derechos e intereses que se consideran lesionados, por lo que se encuentran debidamente legitimados para plantear las acciones de inconstitucionalidad en cuestión.

III.- Objeto de la impugnación. Los accionantes impugnan los artículos 144, 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 29 de abril de 1971, reformado por el artículo 1°, de la Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria; los artículos 153, 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario; el artículo 67, del Decreto N° 35688-H, reformado por Decreto N° 37477-H del 6 de diciembre de 2012; la Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012; la Resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13, de las 15:00 horas del 1° marzo de 2013; y la Instrucción General N° 03-2013, del 20 de marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización de la Administración Tributaria, por considerarlos contrarios al derecho de defensa y al debido proceso, establecidos en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política, por instaurar el principio inconstitucional de “*solve et repete*”; a los principios de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva; a los principios de razonabilidad y proporcionalidad constitucional; al artículo 7, de la Constitución Política y al 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José; a los principios de imparcialidad e independencia del juzgador; al derecho de acceso a la justicia; al principio de irretroactividad de la ley, artículo 34, de la Constitución Política; al instituto del poder discrecional y de los actos reglados y los principios de atribución y delegación de competencias contenidos en la Constitución Política y en la Ley General de la Administración Pública como parámetro de constitucionalidad; al principio de seguridad jurídica; al principio de idoneidad; al principio de dignidad humana; al principio de legalidad, regulado en el artículo 11, de la Constitución Política; a lo dispuesto en los artículos 9, 140 y 146, Constitucionales; al principio de publicidad de las leyes, artículo 129, de la Constitución Política; al principio de reserva de ley;

a los artículos 35, Constitucional y 25, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; al principio de igualdad; al principio de progresividad de los derechos fundamentales; y a los principios de “*pro homine*” y “*pro libertatis*”.

IV.- Normativa impugnada. En relación con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por el artículo 1°, de la Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, los accionantes impugnan los artículos 144, 145 y 182, que disponen:

**“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. (Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)

**Artículo 145.- Recurso de revocatoria** Contra el acto administrativo de liquidación de oficio, emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado, cabrá el recurso de revocatoria, bajo las siguientes condiciones:

a) Este recurso será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes, que lo haya dictado, el cual será competente para resolverlo.

b) De interponerse el recurso de revocatoria, deberá presentarse antes del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, a que se refiere el artículo 146 de este Código. En caso de que dentro del plazo establecido para recurrir se hayan interpuesto el recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo. La declaratoria de inadmisión del recurso de apelación, por aplicación de esta disposición, se entenderá sin perjuicio del derecho que le asiste al interesado de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución que resuelva el de revocatoria, si así lo decide.

c) La revocatoria somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, planteadas en el recurso.

d) La resolución que lo resuelva ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación. El recurso de revocatoria interrumpe los plazos para el ejercicio

de otros recursos, que volverán a contarse, inicialmente, desde la fecha en que se haya practicado la notificación expresa de la resolución que corresponda.

(Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012).

Artículo 182.- Límites del procedimiento La Administración Tributaria debe adoptar sus resoluciones dentro del procedimiento administrativo, con estricto apego al ordenamiento jurídico y, en el caso de decisiones discrecionales, estará sujeta a los límites de racionalidad y razonabilidad, así como al respeto a los derechos de los contribuyentes. (Adicionado por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)”

Asimismo, con respecto al Decreto Ejecutivo N° 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario, impugnan los artículos 153, 182 y 183, que a la letra dicen:

**“Artículo 153.-Notificación de propuesta de regularización, de resolución sancionadora y plazo para presentación de alegatos.** La propuesta provisional de regularización a que se refiere el artículo anterior deberá notificarse al sujeto fiscalizado, notificándose también la propuesta de resolución sancionadora, si se estimara su procedencia. El sujeto fiscalizado podrá presentar, dentro del plazo improrrogable de diez días hábiles siguientes a la notificación de las propuestas, los alegatos y las pruebas que considere pertinentes. Si los alegatos y las pruebas se presentan fuera del plazo establecido, han de entenderse como no presentados a los efectos de la continuación del procedimiento de determinación de oficio de la obligación; sin perjuicio de que pueda reiterarlos con ocasión del ejercicio de los recursos previstos contra el acto administrativo de liquidación de oficio. De igual forma, se pondrá a disposición del sujeto fiscalizado, tanto el expediente determinativo como el expediente sancionador en que se respaldan las actuaciones administrativas realizadas y los resultados comunicados.

**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.

Artículo 183.- Monto de la garantía y plazo. 1) Para los efectos de suspender el cobro de la deuda, conforme al 144 del Código, la garantía debe rendirse por un plazo mínimo de un año y debe cubrir la suma de la deuda tributaria más los intereses proyectados, calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía. El contribuyente podrá prorrogar la

garantía sucesivamente, con al menos un mes de antelación a su vencimiento, por plazos mínimos de un año en tanto el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva su reclamo, en cuyo caso se calculan los intereses de los anteriores años con las tasas vigentes correspondientes, más los intereses proyectados, calculados con la tasa vigente al momento de prorrogarse la garantía. En caso de no prorrogar la garantía esta se ejecutará de forma inmediata, una vez vencido el plazo de su otorgamiento.

Cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme, la Administración Tributaria reembolsará al interesado el costo de la constitución de las garantías rendidas, previa demostración por parte del interesado del importe. 2) Para los efectos de garantizar un fraccionamiento de pago, el monto de la garantía deberá ser 1,1 veces el monto de la deuda tributaria más sus intereses proyectados a la fecha de vencimiento de la facilidad de pago, calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía”.

Y, también contra el artículo 67, del Decreto N° 35688-H, de 27 de noviembre de 2009, reformado por Decreto N° 37477-H, del 06 de diciembre de 2012, cuya redacción vigente es la siguiente:

**“Artículo 67: Administraciones Tributarias Territoriales.** Se adscriben a las Direcciones Regionales las Administraciones Tributarias Territoriales existentes, con los siguientes cambios: La Administración Tributaria de San José, se segmenta en Administración Tributaria San José Oeste y Administración Tributaria San José Este y se crean Oficinas de Servicios que se ubicarán previo estudio técnico, en la jurisdicción de alguna de las Administraciones Tributarias Territoriales. Estas Administraciones contarán con un Gerente Tributario y las siguientes unidades organizativas (denominadas subgerencias”), estarán a cargo de un Subgerente: Recaudación, Control Extensivo, Servicio al Contribuyente, Fiscalización, Valoraciones y Oficina de Servicios, estas últimas solo en aquellas Administraciones Tributarias en las que se hayan creado dichas oficinas mediante resolución de la Dirección General de Tributación. Las Administraciones Tributarias de San José Oeste y San José Este, contarán además, con un Coordinador de procesos, a cargo de cada una de las Unidades Organizativas, que conforman cada una de sus subgerencias.

#### **I. Recaudación.**

Estará constituida por los siguientes procesos:

##### **A. Control de Cuenta Integral Tributaria Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar actuaciones administrativas en materia de asistencia al digital de: contribuyente para el pago voluntario, el cobro administrativo de deudas tributarias en condición de morosidad y traslado a cobro coactivo de las deudas tributarias conforme a la normativa vigente.

c) Ejecutar las validaciones de cuentas tributarias que en razón de la gestión cobratoria se requieran.

d) Atender y resolver las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

e) Atender y resolver las solicitudes de devoluciones de saldos a favor presentadas por el contribuyente.

f) Dar inicio a procesos sancionadores por incumplimiento de deberes formales, hasta la emisión del traslado de cargos y observaciones.

g) Confeccionar los proyectos de resolución, sobre materia sancionadora de su competencia, sobre las solicitudes de devolución de créditos por concepto de pagos en exceso de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, administrados por la Dirección General de Tributación.

h) Ejecutar la sanción administrativa de cierre de negocio con origen en procesos sancionatorios que hayan concluido el debido proceso y que sean de su competencia.

i) Conocer los recursos de revocatoria interpuestos contra actos administrativos de su competencia.

j) Trasladar los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo de acuerdo con la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos dictados por la División de Recaudación.

k) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos propios de su función.

#### **B. Mantenimiento de Bases de Datos.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar las actuaciones necesarias para el control, formación, mantenimiento y actualización del censo de contribuyentes, responsables y declarantes de los tributos administrados por la Dirección General de Tributación.

c) Actualizar y dar mantenimiento a la cuenta integral tributaria a nivel de registro para el adecuado reflejo de los apuntes de documentos que originan movimientos en cuenta.

#### **2. Control Extensivo.**

Estará constituida por los siguientes procesos:

##### **A. Comprobaciones abreviadas.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar comprobaciones abreviadas para el control del cumplimiento de la adecuada autodeterminación de impuestos por parte del contribuyente conforme a la normativa vigente.

c) Confeccionar los proyectos de resolución referentes a liquidaciones previas y de imposición de sanciones administrativas de su competencia.

d) Conocer de los recursos de revocatoria interpuestos contra actos administrativos de su competencia.

e) Trasladar los recursos de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

f) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos propios de su función.

#### **B. Control del Cumplimiento de Deberes Formales.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar operativos especiales de control fiscal en el territorio de su jurisdicción y en materia de su competencia.

c) Dar inicio a procesos sancionadores por incumplimiento de deberes formales, hasta la emisión del traslado de cargos y observaciones.

d) Ejecutar notificaciones que le correspondan o le sean asignadas por el Gerente.

e) Ejecutar la sanción administrativa de cierre de negocio con origen en procesos sancionatorios que hayan concluido el debido proceso y que sean de su competencia.

#### **3. Servicio al contribuyente.**

##### **A. Información y Asistencia al Contribuyente.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar las actuaciones administrativas en materia de información, asistencia y formación al contribuyente para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y la creación de una conciencia social acerca del pago de impuestos.

c) Ejecutar notificaciones que le sean asignadas por el Gerente o por el Jefe de la oficina de servicios de la Administración Tributaria correspondiente.

d) Atender consultas en materia técnico tributario acerca de las que exista criterio emitido por la Dirección General de Tributación.

#### **B. Plataforma de Servicios.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Atender trámites presentados por el contribuyente para la modificación de datos del registro de contribuyentes, legalización de libros, eliminación de pagos parciales y en general las solicitudes cuyo trámite le sea asignado.

c) Recibir y canalizar al área correspondiente la documentación y correspondencia dirigida a la Dirección General de Tributación.

d) Atender consultas para orientar al usuario en el uso de los servicios que ofrece la Dirección General de Tributación.

e) Ejecutar notificaciones que le sean asignadas por el Gerente o por el Jefe de la oficina de servicios de la Administración Tributaria correspondiente.

#### **4. Fiscalización.**

##### **Funciones:**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Ejecutar las actuaciones fiscalizadoras de comprobación o investigación que le correspondan, en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional a la que esté adscrita.

c) Confeccionar los proyectos de resolución de impugnaciones a los traslados de cargos.

d) Conocer de los recursos de revocatoria interpuestos contra las resoluciones determinativas o sancionadoras.

e) Trasladar los recursos de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos dictados por la División de Fiscalización.

f) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos propios de su función.

#### **5. Valoraciones.**

En cada Administración Tributaria se crea el área de Valoraciones. Queda centralizada la valoración de vehículos en la Administración Tributaria adscrita a la Dirección Regional Central que así designe el Director General de Tributación.

##### **A. Valoraciones Administrativas.**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Realizar las valoraciones administrativas de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

c) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos de valoración efectuados por el Área de Valoraciones, de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos vigentes.

##### **B. Valoraciones Tributarias.**

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Realizar las valoraciones de bienes muebles e inmuebles de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

c) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos de valoración efectuados por el Área de Valoraciones, de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos vigentes.

#### **6. Distribución de las Administraciones Tributarias**

**Las Administraciones Tributarias estarán distribuidas, a saber:**

a. Dirección Regional Pacífico: Administración Tributaria Puntarenas y Administración Tributaria Guanacaste.

b. Dirección Regional Norte: Administración Tributaria Heredia, y Administración Tributaria Zona Norte y Administración Tributaria Alajuela.

c. Dirección Regional Centro: Administración Tributaria San José Este, Administración Tributaria San José Oeste y Administración Tributaria de Limón.

d. Dirección Regional Sur: Administración Tributaria Cartago y Administración Tributaria Zona Sur. Para las Administraciones Tributarias de San José Oeste y San José

Este, se crean las Unidades Organizativas, adscritas a cada Subgerencia Tributaria, mismas que se detallan a continuación con el desglose de las funciones asignadas: **A. La Subgerencia de Recaudación estará conformada, por las siguientes unidades organizativas:**

**i. Control Cuenta Integral Tributaria. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo le sea encomendado.

2. Ejecutar planes especiales propuestos por la Dirección Regional Centro, para elevar la percepción de riesgo en los contribuyentes morosos.

3. Ejecutar las contabilizaciones en el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria (SIIAT) y Tributación Digital (SAP) de las deudas tributarias generadas mediante los actos de control, ejecutados por las Sub-gerencias de Control Extensivo y Fiscalización.

4. Ejecutar actuaciones administrativas en materia de asistencia al contribuyente para el pago voluntario, el cobro administrativo de deudas tributarias en condición de morosidad y traslado a cobro coactivo de las deudas tributarias mediante la remisión a la Oficina de Cobros Judiciales de certificados de adeudos, de todos los expedientes de aquellos obligados tributarios que han incumplido conforme a la normativa vigente, y de acuerdo a los planes que determine la Dirección Regional Centro.

5. Ejecutar las validaciones de cuentas tributarias que en razón de la gestión cobratoria se requieran o a solicitud de los contribuyentes.

6. Atender Mandamientos que en materia de recaudación sean solicitados por el Poder Judicial.

7. Confeccionar autos de corrección de errores materiales y otros, en los procesos propios de la Subgerencia de Recaudación, de conformidad con el artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública.

8. Atender, resolver y dar seguimiento a las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago, conforme a la normativa vigente.

9. Dar inicio con la elaboración de la propuesta motivada, a procesos sancionadores por incumplimiento de deberes materiales, hasta la emisión del proyecto de la resolución que impone la sanción, que se deriven de las infracciones administrativas tipificadas en los numerales 80, 80 Bis, 81, 83, 86 y 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de conformidad con el artículo 150 del Código de cita.

10. Colaborar con la Unidad Organizativa Resolutiva de Recaudación en la ejecución de la sanción del cierre material de negocios de conformidad con el Reglamento sobre el Cierre de Negocios, Decreto Ejecutivo N° 28926-H, publicado en La Gaceta N° 182 del 22 de setiembre de 2000, incluyendo las inspecciones previas, preparación de insumos, ejecución material con su respectiva acta de cierre de negocios, inspecciones para verificar el estado de sellos y marchamos colocados y ejecución de la reapertura con su respectiva acta, cuando lo requiera la Dirección Regional Centro.

11. Registrar en el Sistema Integral de Información de la Administración Tributaria (SIIAT) y Tributación Digital (SAP), las resoluciones que aprueban parcial y total las solicitudes de devolución de créditos por concepto de pagos en exceso de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, administrados por la Dirección General de Tributación y remisión de las copias certificadas de las aprobadas parcial o total a la Tesorería Nacional para la ejecución del depósito respectivo.

12. Atender y resolver las solicitudes de eliminación y modificación de pagos parciales del impuesto sobre la renta, de acuerdo a los estados financieros, declaraciones, contratos y registros contables, presentadas por los contribuyentes.

13. Atender y resolver las solicitudes de compensaciones, rectificativas, correcciones y validaciones integrales de la cuenta corriente tributaria, presentadas por los contribuyentes y por usuarios internos.

14. Ejecutar las validaciones de las cuentas tributarias de los obligados tributarios, en el SIIAT y SAP, según la normativa vigente, que se requieran, para mantener actualizados los registros tributarios como resultado de atender las peticiones de los contribuyentes y de la Administración.

15. Atender y resolver las consultas diarias y ajustes sobre bienes muebles, en los sistemas informáticos correspondientes, por concepto del Impuesto a la Propiedad de Vehículos, Aeronaves y Embarcaciones e Impuesto a la Transferencia de Vehículos, Aeronaves y Embarcaciones presentadas por los contribuyentes.

16. Atender y resolver las consultas diarias por concepto de bienes inmuebles, relacionados al Impuesto sobre el Traspaso de Bienes Inmuebles presentadas por los contribuyentes.

17. Atender de manera efectiva y oportuna los trámites relacionados con las funciones del área, presentados por los contribuyentes y usuarios internos.

18. Atender en forma personalizada a los contribuyentes respecto a los digital de: procesos de Recaudación.

19. Conformar expedientes para los diferentes procesos que se realizan en Recaudación.

20. Notificar a los contribuyentes sus deudas tributarias, las resoluciones de devolución, las de compensación y otros documentos oficiales con origen en los procesos que se ejecutan en Recaudación.

21. Confeccionar proyectos de resolución para establecer la sanción por morosidad.

22. Elaborar propuestas de criterios por escrito para solicitar el criterio legal a la Dirección de Recaudación y Dirección Regional Centro, sobre aspectos requeridos para resolver los casos propios del Área.

23. Realizar las labores de investigación correspondientes ante los casos de contribuyentes no localizados o imposibilidad para realizar el proceso de notificación de los casos de cobro administrativo.

24. Realizar los oficios de traslados de expedientes a otras Administraciones Tributarias al detectar la falta de competencia territorial o vicios de nulidad en los actos emitidos por dichas administraciones.

25. Recibir, revisar y custodiar los expedientes administrativos asignados a esta unidad organizativa, incorporados en la base de datos de ésta y realizar los cambios conforme al desarrollo del proceso, hasta concluir con el archivo de dichos expedientes.

26. Realizar los informes mensuales de las labores desempeñadas en esta Unidad Organizativa a petición de la Jefatura, la Dirección de Recaudación y la Dirección Regional Centro.

27. Atender otras funciones específicas asignadas por la Jefatura y/o Subgerencia de Recaudación.

**ii. Mantenimiento de Base de Datos. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo le sea encomendado, para mantener actualizado el Registro Único Tributario.

2. Ejecutar planes especiales propuestos por la Dirección Regional Centro, para facilitar al contribuyente la actualización de sus datos identificativos.

3. Recibir, analizar y capturar el formulario D-140 Declaración de inscripción, modificación de datos y desinscripción.

4. Confeccionar, analizar y capturar el formulario D-141 Declaración de inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio, generados por las respectivas unidades organizativas de la digital de: Administración.

5. Ejecutar las verificaciones en el campo de la información suministrada a través del formulario D-140 y D-141.

6. Efectuar los estudios de campo, mediante visitas y levantamientos de censos de actividades comerciales, que permitan incorporar a las bases de datos, sujetos no inscritos (ocultos), a sectores de interés tributario.

7. Efectuar las verificaciones en el campo de los requisitos para ingresar y/o permanecer dentro del Régimen de Tributación Simplificada y reclasificar cuando corresponda.

8. Corregir y depurar las inconsistencias en el Registro Único Tributario.

9. Revisar los documentos presentados por los contribuyentes para emitir constancias, realizar modificaciones y ajustes en las bases de datos cuando corresponda.

10. Resolver las consultas y dudas respecto del adecuado registro de las diversas obligaciones tributarias en las que los sujetos pasivos están afectos.

11. Brindar apoyo a la Unidad Organizativa Plataforma de Servicios en la captura del formulario D 140 (Inscripción, modificación y Des-inscripción) y en la atención de consultas, cuando se requiera.

12. Elaborar informes para presentar a sus superiores producto de su labor.

13. Atender las consultas y dar mantenimiento de la base de datos mediante la actual plataforma electrónica de Tributación Digital, SAP, Tribunet, además de brindar soporte técnico.

14. Efectuar la localización de contribuyentes a solicitud de otras áreas (casos No Localizados) para la correspondiente entrega de documentos a su nombre.

15. Colaborar en la notificación de documentos de otras áreas, mediante la visita al domicilio fiscal registrado en el sistema.

16. Atender otras funciones específicas asignadas por el Subgerente de Recaudación.

**iii. Resolutiva de Recaudación. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo le sea encomendado.

2. Ejecutar planes especiales propuestos por la Dirección Regional Centro

3. Tramitar la sanción administrativa de cierre material del negocio, con origen en procesos sancionatorios que hayan concluido el debido proceso y que sean de su competencia, por haberse originado en deudas tributarias no canceladas en el plazo concedido por la Administración Tributaria.

4. Conocer los recursos de revocatoria interpuestos contra actos administrativos en materia de recaudación y respectivo sistema sancionador.

5. Trasladar los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo de acuerdo con la normativa aplicable, y con los criterios interpretativos y los procedimientos dictados por la Dirección de Recaudación.

6. Certificar expedientes a solicitud de la Procuraduría General de la República.

7. Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos propios de su función.

8. Tramitar el proceso sancionador, elaborar la propuesta de resolución correspondiente y atender los recursos que se deriven de las infracciones administrativas, tipificadas en los numerales 80, 80 bis, 81, 83, 86 y 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Incluyendo la atención de los recursos ordinarios contra la resolución sancionadora, de conformidad con el artículo 150 del Código de cita.

9. Atender las propuestas motivadas emitidas por las áreas que componen la Subgerencia de Recaudación y seguir el procedimiento sancionatorio establecido en el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, incluyendo la ejecución material de cierre de negocios.

10. Ejecutar la sanción material de cierre de negocios de conformidad con el Reglamento Sobre El Cierre de Negocios, Decreto Ejecutivo número 28926-H, publicado en La Gaceta número 182 del 22 de setiembre de 2000, incluyendo las inspecciones previas, preparación de insumos, capacitación del equipo, ejecución material con su respectiva acta de cierre

de negocio, inspecciones para verificar el estado de sellos y marchamos colocados y ejecución de la reapertura con su respectiva acta.

11. Estudiar y analizar los expedientes administrativos y elaborar la resolución que admite o rechaza al recurso de apelación presentado por los interesados en relación con los diversos procesos atendidos por la Subgerencia de Recaudación, de conformidad con los artículos 43, 45, 47, 102, 147 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

12. Atender las audiencias concedidas por el Tribunal Fiscal Administrativo y Tribunal Contencioso Administrativo, en relación con los diversos procesos de competencia de la Subgerencia de Recaudación, de conformidad con los artículos 43, 47, 102, 147 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

13. Atender y resolver peticiones presentadas conforme a lo dispuesto en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la materia de competencia de la Subgerencia de Recaudación. Por ejemplo las solicitudes de desinscripción del Impuesto Solidario (ISO).

14. Atender y resolver solicitudes de devolución de saldos acreedores, cuya resolución requiere de investigación y análisis jurídico, aplicación de normas especiales y valoración de prueba, a efectos de determinar la procedencia de la solicitud, de conformidad con los artículos 43 y 47 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando lo requiera la Subgerencia de Recaudación.

15. Elaborar informes solicitados por la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda sobre los procedimientos administrativos de competencia de esta Subgerencia, respecto de los cuales se interpuso un juicio contencioso administrativo de conformidad con el artículo 165 del Código Tributario, por ejemplo Juicios Ordinarios de Conocimiento.

16. Elaborar el escrito de propuesta de lesividad en los casos en que se estime conveniente impugnar la resolución emanada del Tribunal Fiscal Administrativo en aplicación del artículo 165 del Código Tributario.

17. Confeccionar y emitir la certificación del expediente administrativo en custodia de esta unidad organizativa, de conformidad con lo establecido en el artículo 51 del Código Procesal Contencioso Administrativo, ante la solicitud expresa de la Procuraduría General de la República, a efectos de atender demanda judicial contra el Estado, todo en concordancia con el artículo 165 del Código Tributario.

18. Atender audiencias y emitir certificación de expedientes, solicitadas por la Sala Constitucional con relación a la interposición de recursos de amparo afín con la materia, competencia de la Subgerencia de Recaudación en concordancia con el artículo 43 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

19. Atender y efectuar las liquidaciones de los fallos dictados por el Tribunal Fiscal Administrativo y de las sentencias judiciales sobre los procesos conocidos en la Subgerencia de Recaudación, así como ordenar la devolución de dinero, cuando así proceda, de conformidad con los artículos 43 del Código Tributario, 104 y 105 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

20. Atender y resolver escritos presentados contra requerimientos de pago, de conformidad con el artículo 192 del Código Tributario y los numerales 292 y 342 de la Ley General de la Administración Pública.

21. Conocer y resolver los incidentes de nulidad interpuestos contra los distintos procesos que son competencia de la Subgerencia de Recaudación, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General de la Administración Pública.

22. Confeccionar autos de corrección de errores materiales y otros, en los procesos propios de la Subgerencia de Recaudación, de conformidad con el artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública.

23. Confeccionar autos de anulación de actuaciones administrativas realizadas por la Subgerencia de Recaudación de conformidad con el artículo 158 de la Ley General de la Administración Pública.

24. Atender solicitudes de aclaración y adición que se presenten en relación a los actos administrativos tramitados por la Subgerencia de Recaudación de conformidad con el artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública. 25. Atender

y resolver los recursos extraordinarios de revisión, que se presenten contra las resoluciones administrativas tramitadas por la Subgerencia de Recaudación, en concordancia con el artículo 353 de la Ley General de la Administración Pública.

26. Brindar asesoría técnica-jurídica oportuna y eficiente y atender las consultas jurídicas planteadas por los coordinadores de las Áreas de la Subgerencia de Recaudación y de otras Subgerencias de la Administración Tributaria, referentes a los procesos de su competencia.

27. Elaborar propuestas de criterios por escrito para solicitar el criterio legal a la Dirección de Recaudación, sobre aspectos requeridos para resolver los casos propios de la Subgerencia de Recaudación.

28. Revisar expedientes judiciales y de otras administraciones, para recabar información a efecto de resolver los casos que se tramitan en la Subgerencia de Recaudación.

29. Revisión de borradores de las resoluciones emitidas en la tramitación de los casos asignados al área resolutoria y que deben ser aprobadas por el Subgerente de Recaudación.

30. Colaborar en la coordinación de actividades de equipos de trabajo integrados por profesionales y técnicos tributarios: por ejemplo, ejecución material de cierre de negocios.

31. Participar como exponente de capacitaciones y conversatorios en temas propios de la Subgerencia de Recaudación, así como en generales de la Administración Tributaria.

32. Realizar el planeamiento y desarrollo de los procesos internos de la unidad organizativa: por ejemplo, el diseño de modelos de resolución de nuevos procesos, plan de cierres de negocios.

33. Realizar las labores de investigación correspondientes ante los casos de contribuyentes no localizados o imposibilidad material de cierre de negocios, a efectos de realizar el informe con la recomendación del archivo temporal y elaborar la resolución correspondiente.

34. Realizar los oficios de traslados de expedientes a otras administraciones tributarias al detectar la falta de competencia territorial o vicios de nulidad en los actos emitidos por dichas administraciones, de casos que se encuentren en esta unidad organizativa.

35. Recibir, revisar y custodiar los expedientes administrativos asignados al área resolutoria, incorporarlos en la base de datos de dicha área y realizar los cambios conforme al desarrollo del proceso hasta el archivo de dichos expedientes.

36. Realizar los informes mensuales y trimestrales, de las labores desempeñadas en el área resolutoria, a petición de la Subgerencia de Recaudación y la Subdirección Técnico Jurídica de la Dirección General de Tributación.

37. Atender otras funciones específicas asignadas por el Subgerente de Recaudación.

**B. La Subgerencia de Control Extensivo estará conformada por las siguientes unidades organizativas:**

**i. Comprobaciones Abreviadas. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar actuaciones de control tributario que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional Centro le sea encomendado para determinar con cruces de información disponible en el sistema informático, las sumas de impuestos omitidas por los contribuyentes y promover su regularización.

2. Preparar, notificar y dar seguimiento a los procesos de comprobaciones abreviadas derivadas, del cruce de información con terceros, conforme a la normativa vigente, con el fin de que el contribuyente rectifique su conducta.

3. Lograr a través de las actuaciones integrales aumentar la percepción de riesgo en los administrados y con ello potenciar el cumplimiento voluntario.

4. Requerir y atender la comparecencia de contribuyentes a las oficinas de la Administración Tributaria con el objetivo de ejercer acciones persuasivas y preventivas de sectores en riesgo fiscal, evidenciando incongruencias en sus declaraciones para que éstas sean corregidas de manera voluntaria.

5. Actuar sobre los contribuyentes que presentan brechas de incumplimiento tales como ocultos u omisos, producto de lo cual se derive una autodeterminación de impuestos.

6. Requerir la corrección de declaraciones de impuestos que presentan diferencias aritméticas (paralelas).

7. Determinar y requerir la corrección de las declaraciones de impuestos en las que se evidencia la doble aplicación del tramo exento.

8. Controlar el reporte del Impuesto sobre las Ventas y de Remesas al Exterior que se genera en la realización de los espectáculos públicos, nacionales e internacionales.

9. Confeccionar las propuestas motivadas y proyectos de resolución de fondo con los fundamentos de hecho y derecho, así como la valoración de las respectivas pruebas, referentes al inicio de liquidaciones previas por comprobación abreviada que correspondan.

10. Dar inicio con la formulación de la propuesta motivada, a procesos sancionadores por incumplimiento de deberes materiales y elaborar el proyecto de resolución para la imposición de sanciones administrativas de su competencia.

11. Confeccionar los proyectos de los actos finales por autoliquidación de sanciones con pago, sin pago y parcialmente con pago.

12. Notificar los actos finales por autoliquidación de sanciones efectuadas por el contribuyente.

13. Trasladar a la Subgerencia de Recaudación las resoluciones con sanciones en firme para su cobro, cuando así corresponda.

14. Atender las consultas que efectúen los contribuyentes con relación a materia tributaria, relativos a las actividades que se desarrollan en el Área sean escritas, personales, o por teléfono.

15. Efectuar el trámite de los casos recibidos por Control Integrado para el estudio de Devoluciones de Riesgo.

16. Dar apoyo en la atención de contribuyentes cuando se requiere para el uso de sistemas informáticos (EDDI; Declara, etc.).

17. Atender y ejecutar los planes conforme las directrices que se emiten para tal efecto.

18. Dar cumplimiento a las metas establecidas en cantidad de casos y en términos de recaudación.

19. Preparar y hacer entrega de informes en las fechas establecidas.

20. Efectuar la recomendación de casos que como resultado de las actuaciones desarrolladas, se estima oportuno su traslado a la Dirección de Fiscalización.

21. Velar porque en las actuaciones que se lleven a cabo se respete el debido proceso conforme al ordenamiento jurídico.

22. Dar apoyo para la ejecución de la sanción administrativa de cierre de negocios (cierre y reapertura del local) con origen en procesos sancionatorios, que hayan concluido el debido proceso en materia de infracciones de deberes formales.

23. Utilizar de forma correcta los recursos que se asignen (eficacia y eficiencia).

24. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**ii. Control Cumplimiento Deberes Formales. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar planes y programas tendientes a la verificación de las obligaciones tributarias y los deberes formales del sujeto pasivo, en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional Centro le sea encomendado.

2. Verificar la emisión y entrega de facturas autorizadas por la Administración Tributaria, mediante visitas encubiertas a los negocios.

3. Requerir la presentación de declaraciones que se encuentren en condición de omisas en los diferentes impuestos que son administrados por la Dirección General de Tributación.

4. Verificar que se lleven libros legales y sus registros contables conforme a la ley.

5. Verificar el correcto registro (inscripción) de las obligaciones tributarias, conforme el tamaño y actividad económica que realice el contribuyente.

6. Reclasificar a los contribuyentes que se encuentren registrados ante la Administración Tributaria en un régimen que no le corresponde, previo a estudio realizado o en el marco de planes de Control Tributario que se ejecuten.

7. Requerir la presentación de declaraciones informativas (reporte de terceros) que se encuentren en condición de omisas.

8. Efectuar corrección de declaraciones informativas (reporte de terceros) cuando presenten errores.

9. Requerir la comparecencia de contribuyentes o representantes legales ante la Administración Tributaria cuando así se requiera.

10. Verificar y actualizar el domicilio de los contribuyentes de la jurisdicción en cada una de las actuaciones que se lleven a cabo.

11. Recibir, estudiar y aprobar las autorizaciones de cajas registradoras que se presenten en el Área.

12. Levantar actas en las que se requiera hacer constar hechos de relevancia tributaria de los contribuyentes, las cuales serán base para procesos legales posteriores.

13. Ejecutar operativos especiales de control tributario en el territorio de su jurisdicción y en materia de su competencia.

14. Ejecutar operativos especiales en forma conjunta con entidades gubernamentales como Municipalidades, Ministerio de Gobernación, Policía de Control Fiscal, Ministerio de Salud, etc.

15. Efectuar la supervisión de los espectáculos públicos (presencial) y su posterior seguimiento.

16. Dar inicio con la formulación de la propuesta motivada, a procesos sancionadores por incumplimiento de deberes formales, y emitir el proyecto de resolución, para de imposición de sanciones administrativas de su competencia.

17. Preparar y notificar los actos finales por autoliquidación de sanciones por infracciones a deberes formales por parte del contribuyente.

18. Trasladar a la Subgerencia de Recaudación las resoluciones firmes para el cobro cuando así corresponda.

19. Dar apoyo para la ejecución de la sanción administrativa de cierre de negocio (cierre y reapertura del local) con origen en procesos sancionatorios, que hayan concluido el debido proceso.

20. Atender las denuncias presentadas por los contribuyentes, instituciones y jerarcas del Ministerio de Hacienda, por incumplimientos en los deberes formales y materiales, mediante un estudio de cada caso en particular según corresponda.

21. Efectuar la notificación de los documentos que se deriven de la gestión propia de esta unidad organizativa.

22. Atender y ejecutar los planes conforme las directrices que se emiten para tal efecto.

23. Dar apoyo en la atención de contribuyentes cuando se requiere para el uso de sistemas informáticos (EDDI; Declara, etc.).

24. Atender las consultas que efectúen los contribuyentes con relación a materia tributaria relativos a las actividades que se desarrollan en esta unidad organizativa, sean escritas, personales, o por teléfono.

25. Dar cumplimiento a las metas establecidas en cantidad de casos y en términos de recaudación conforme los planes establecidos.

26. Preparar y hacer entrega de informes en las fechas establecidas.

27. Velar porque en las actuaciones que se lleven a cabo se respete el debido proceso conforme al ordenamiento jurídico.

28. Utilizar de forma correcta los recursos que se asignen (eficacia y eficiencia).

29. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**iii. Resolutiva de Control Extensivo. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos propios de las funciones de la Subgerencia de Control Extensivo de la Administración Tributaria de San José.

2. Confeccionar los proyectos de resolución que surjan por controversias producto de liquidaciones o determinaciones previas por comprobación abreviada.

3. Elaborar los proyectos de resolución para los recursos de revocatoria, producto de la imposición de sanciones administrativas detectadas por la Administración Tributaria.

4. Confeccionar los proyectos de resolución que surjan por controversias producto de la imposición de Infracciones Administrativas detectadas por la Administración Tributaria.

5. Elaborar los proyectos de resolución para los recursos de revocatoria producto de la imposición de Infracciones Administrativas detectadas por la Administración Tributaria.

6. Confeccionar los proyectos de resolución referentes a liquidaciones previas y de imposición de sanciones administrativas de su competencia.

7. Confeccionar las resoluciones confirmatorias para la imposición de sanciones por no emisión de factura y procesos para cierre de negocios por concepto de no presentación de declaraciones o reincidencia en la no emisión de facturas.

8. Atender y efectuar las liquidaciones de los fallos dictados por el Tribunal Fiscal Administrativo y de las sentencias judiciales sobre los procesos conocidos en la Subgerencia de Control Extensivo.

9. Atender y resolver peticiones presentadas conforme a lo dispuesto en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la materia de competencia de la Subgerencia de Control Extensivo.

10. Conocer y resolver los incidentes de nulidad interpuestos contra los distintos procesos competencia de la Subgerencia de Control Extensivo.

11. Confeccionar autos de corrección de errores materiales y otros, en digital de: los procesos propios de la Subgerencia de Control Extensivo.

12. Brindar asesoría técnica-jurídica oportuna y eficiente planteadas por los coordinadores de las Áreas que conforman la Subgerencia de Control Extensivo de la Administración Tributaria, referentes a los procesos de su competencia.

13. Trasladar los casos que se encuentren en firme a la Subgerencia de Recaudación en el tanto deban ser objeto de una gestión de cobro.

14. Ejecutar la sanción material de la sanción administrativa de cierre de negocio (cierre y reapertura del local) con origen en procesos sancionatorios, que hayan concluido el debido proceso.

15. Atender las audiencias concedidas por el Tribunal Fiscal Administrativo y Tribunal Contencioso Administrativo, en relación con los diversos procesos de competencia de la Subgerencia de Control Extensivo.

16. Preparar propuestas y certificar expedientes de Recursos de Amparo, que se interpongan contra actos administrativos propios de la Subgerencia de Control Extensivo para ser remitidos a la Sala Constitucional.

17. Preparar y emitir la certificación de expediente administrativo en custodia de esta unidad organizativa, para atender procesos ya sea del propio Tribunal Fiscal Administrativo, Tribunal Contencioso Administrativo, o Procuraduría General de la República según corresponda.

18. Confeccionar autos de anulación de actuaciones administrativas realizadas por la Subgerencia de Control Extensivo.

19. Atender solicitudes de aclaración y adición que se presenten en relación a los actos administrativos tramitados por la Subgerencia de Control Extensivo.

20. Atender y resolver los recursos extraordinarios de revisión que se presenten contra las resoluciones administrativas tramitadas por la Subgerencia de Control Extensivo.

21. Estudiar y analizar los expedientes administrativos y elaborar la resolución que admite o rechaza al recurso de apelación presentado por los interesados en relación con los diversos procesos atendidos por la Subgerencia de Control Extensivo.

22. Colaborar en la coordinación de actividades de equipos de trabajo integrados por profesionales y técnicos tributarios para la ejecución material de cierre de negocios con origen en esta subgerencia.

23. Trasladar los recursos de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo que se presenten en contra de las resoluciones sancionatorias y resoluciones determinativas.

24. Coadyuvar en la atención de Informes solicitados por la Defensoría de los Habitantes.

25. Elaborar propuestas de criterios por escrito para solicitar el criterio legal a la Dirección correspondiente, sobre aspectos requeridos para resolver los casos propios de la Subgerencia de Control Extensivo.

26. Velar porque en las actuaciones ejecutadas por las unidades organizativas que conforman la Subgerencia de Control Extensivo, prevalezca el debido proceso.

27. Confeccionar las correspondientes actas de notificación de las resoluciones administrativas elaboradas en esta unidad resolutoria.

28. Recibir, revisar y custodiar los expedientes administrativos asignados a esta unidad resolutoria, incorporarlos en la base de datos.

29. Realizar los oficios de traslados de expedientes a otras administraciones tributarias al detectar la falta de competencia territorial o vicios de nulidad en los actos emitidos por dichas administraciones.

30. Preparar y hacer entrega de informes en las fechas establecidas.

31. Utilizar de forma eficiente y eficaz los recursos que se asignen.

32. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**C. Subgerencia de Fiscalización estará conformada por las siguientes unidades organizativas:**

i. Para la Administración Tributaria San José Oeste, se crean las siguientes unidades organizativas denominadas: Grandes Empresas Territoriales 1 (GETES 1), Grandes Empresas Territoriales 2 (GETES 2), Demás Contribuyentes 1, Demás Contribuyentes 2, Demás Contribuyentes 3, Demás Contribuyentes 4 y Resolutiva de Fiscalización.

ii. En la Administración Tributaria San José Este, se crean las siguientes unidades organizativas denominadas: Grandes Empresas Territoriales 1 (GETES 1), Demás Contribuyentes 1, Demás Contribuyentes 2 y Resolutiva de Fiscalización. Los auditores asignados a estas unidades organizativas, independientemente de la unidad organizativa a la que pertenezcan, les corresponden realizar las siguientes funciones:

1. Realizar actuaciones fiscalizadoras con la calidad necesaria, en cuanto al fondo de la investigación y forma del procedimiento, en los plazos establecidos, de acuerdo con el grado de complejidad particular que se presente en cada caso.

2. Mantenerse en constante estudio tanto de los cambios en la normativa tributaria, como de las diferentes formas en que evoluciona el fraude y la evasión fiscal.

3. Visitar a los contribuyentes en los lugares en los que realiza la actividad económica.

4. Motivar y proponer a la Dirección General de Tributación, para que solicite a los Tribunales de Justicia la apertura de cuentas bancarias en los casos en que sospeche que hay presencia de dolo y se requiera de tal medida.

5. Investigar las diferentes actividades económicas de acuerdo con el plan anual al que se le ha asignado.

6. Atender audiencias del Tribunal Contencioso Administrativo.

7. Formular sanciones e iniciar el proceso sancionador, por las infracciones que detecte en el contribuyente fiscalizado.

8. Suspender y coordinar con su superior para remitir a las autoridades superiores los expedientes de los contribuyentes, en cuyas maniobras descubiertas se presume la existencia de dolo y se induce a error a la Administración Tributaria por sumas evadidas superiores a 500 salarios base, para que sea remitido al Ministerio Público.

9. Proponer al contribuyente fiscalizado, la regularización de las cuotas descubiertas de impuestos, como omitidas que no superan los 500 salarios base y no se presume la existencia de dolo.

10. Preparar y emitir los actos de liquidación de oficio en las actuaciones fiscalizadoras, en las que el contribuyente no regularizó su situación.

11. Preparar los proyectos de los actos finales para establecer sanciones regularizadas por los contribuyentes.

12. Participar con el Ministerio Público, en allanamientos y secuestro de documentos de casos que tenga en investigación.

13. Rendir informes a sus superiores sobre su labor realizada.

14. Preparar los proyectos de resolución que establecen sanciones por infracciones administrativas.

15. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**iii. Resolutiva de Fiscalización. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Preparar los proyectos de resolución de liquidación de oficio para sustentar las actuaciones fiscalizadoras.

2. Preparar los proyectos de resolución, para resolver los recursos ordinarios en los procesos determinativos de impuestos en proceso de controversia.

3. Certificar expedientes de actuaciones fiscalizadoras tanto determinativos como sancionadores a petición de la Procuraduría General de la República o de Tribunales de Justicia.

4. Apoyar a los auditores fiscales en la formulación y motivación de solicitudes a la Dirección General de Tributación, para que solicite a los Tribunales de Justicia la autorización para llevar a cabo: allanamientos, secuestros de documentos o aperturas de cuentas bancarias.

5. Estudio constante de doctrina y jurisprudencia aplicable a casos que deben resolverse.

6. Remisión de expedientes al Tribunal Fiscal Administrativo.

7. Atención de audiencias en Tribunal Fiscal Administrativo y Tribunal Contencioso Administrativo en los casos particulares con origen en actuaciones fiscalizadoras.

8. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**D. Subgerencia de Servicio al Contribuyente: Estará conformada por las siguientes unidades organizativas:**  
**i. Información y Asistencia al Contribuyente. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar los planes que le sean encomendados por la Dirección Regional Centro, en materia de asistencia y servicio al contribuyente.

2. Atender y resolver consultas de diferente grado de complejidad, por razones de legalidad, de conformidad con el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

3. Atender solicitudes y consultas concernientes a impuestos, tarifas, reglamentos, resoluciones, decretos, formularios, herramientas electrónicas, trámites y requisitos, planteadas por los usuarios por diversos medios ya sea por escrito, en forma personal, telefónicamente o por medios electrónicos.

4. Atender recursos ordinarios planteados en los procesos de controversia formulados por los contribuyentes.

5. Realizar estudios del Artículo 61, exoneración de calzado escolar y/o uniforme escolar; Impuesto de Renta y su Reglamento e Impuesto de Ventas y su Reglamento, a solicitud del contribuyente.

6. Tramitar a solicitud de los contribuyentes, Exenciones del 3% y 8% (Títulos Valores), Impuesto sobre la Renta.

7. Estudiar, valorar, aprobar o denegar solicitudes de autorizaciones para recibir donaciones.

8. Estudiar, valorar, aprobar o denegar la emisión de una factura por una única vez.

9. Orientar al contribuyente del Impuesto Solidario para casas de Lujo, para que realice correctamente el registro, presente la declaración y realice el pago por Tribunet; adicionalmente tramitar consultas sobre los Condominios e Hipotecas sobre los bienes afectos a este tributo.

10. Tramitar consultas para el correcto pago del Impuesto Ley General de Telecomunicaciones N° 8642 (SUTEL).

11. Elaborar documentos diversos propios de la labor que ejecuta, tales como oficios, memorandos, informes y otros, procurando que los mismos contengan la información clara y necesaria que fundamentan las propuestas en cada caso.

12. Brindar el servicio de consultas a los funcionarios de la misma Administración Tributaria y otras Administraciones.

13. Emitir factores de Retención (estudio amparado a los artículos 15 y 20 bis de la Ley y Reglamento sobre las Ventas).

14. Brindar charlas dirigidas a contribuyentes diversos tales como: Colegios Profesionales (Contadores Públicos o Privados), Instituciones Públicas que lo soliciten, Escuelas y Colegios (Públicos o Privados), y a funcionarios de la Administración Tributaria, sobre los diferentes tópicos que componen la materia tributaria tanto de la normativa aplicable, como de los diferentes trámites (deberes formales y materiales) de los contribuyentes así como de mantener actualizados a los contribuyentes sobre cualquier cambio en la normativa.

15. Mantenerse actualizado en las modificaciones a la normativa que afecta el quehacer tributario. Las charlas se imparten internamente en la Administración Tributaria, como fuera de ella.

16. Recibir y tramitar solicitudes de compras autorizadas, aperturas, cartas individuales y cartas abiertas, previo estudio y visita para establecer si lo que se solicita exonerar corresponde a bienes o servicios relacionados con el proceso productivo.

17. Elaborar el estudio para autorizar la no retención de impuestos en la fuente a Operadoras de Planes de Pensiones.

18. Estudiar y definir el factor de retención del Impuesto General sobre las Ventas que aplica las Administradoras de Tarjetas a los contribuyentes, para los casos particulares que lo solicitan.

19. Difundir a lo interno de la Administración Tributaria las leyes, reglamentos, directrices o instrucciones relacionadas con la materia tributaria.

20. Estudiar y dominar la normativa tributaria.

digital de: 21. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**ii. Plataforma de Servicios. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Ejecutar los planes que le sean encomendados por la Dirección Regional Centro, en materia de asistencia y servicio al contribuyente.

2. Asistir y capacitar al contribuyente en la confección de declaraciones tributarias e informativas en los quioscos ubicados tanto dentro como fuera de la Administración Tributaria.

3. Asistir y capacitar a los contribuyentes en el uso de los servicios electrónicos en línea.

4. Inscribir, modificar o desinscribir a contribuyentes, a solicitud de éstos en la plataforma de servicios o en los quioscos tributarios.

5. Recibir y tramitar solicitudes de factores de retención del Impuesto sobre la Renta y del Régimen Simplificado.

6. Emitir recibos de pago de los diferentes impuestos.

7. Atender consultas en materia tributaria, acerca de las que ya exista criterio emitido por la Dirección General de Tributación.

8. Facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mediante la atención oportuna de sus consultas, trámites expeditos de solicitudes de toda índole, realización de charlas, etc.

9. Informar al contribuyente sobre el cumplimiento de sus deberes formales y materiales a los que se encuentra obligado, de acuerdo con la normativa que rige la materia.

10. Atender todas las labores de asistencia e información al contribuyente que sean requeridas por éstos.

11. Ejecutar notificaciones que le sean asignadas por el gerente o por su jefe inmediato.

12. Recibir y canalizar a la unidad organizativa correspondiente, la documentación y correspondencia dirigida a la Subgerencia de Servicios.

13. Tramitar solicitudes vía mandamientos requeridos por el Poder Judicial.

14. Tramitar solicitudes de información de los contribuyentes, requeridas por la Caja Costarricense de Seguro Social, de conformidad con el artículo 74 de la del Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social número 017 del 22 de octubre de 1943.

15. Emitir a solicitud de los contribuyentes, constancias y certificaciones que por su naturaleza deben ser emitidas.

16. Emitir estados de cuenta a los contribuyentes que lo soliciten.

17. Tramitar solicitudes de cambio de período fiscal.

18. Tramitar solicitudes de cambio de régimen.

19. Emitir certificaciones de residencia fiscal conforme a convenios de doble imposición entre los diferentes países y Costa Rica.

20. Estudiar y dominar la normativa tributaria.

21. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**iii. Resolutiva de Servicio al Contribuyente. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Atender procesos de controversia que se generen por actos administrativos propios de la Subgerencia de Servicios.

2. Preparar proyectos de resolución para atender controversias de los contribuyentes en materia de servicio y asistencia.

3. Preparar proyectos de resolución de apelaciones y remisión ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

4. Preparar escrito de resolución que resuelve el recurso ordinario interpuesto por los contribuyentes, por los reclamos que se originan de las solicitudes, peticiones y autorizaciones del artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5. Preparar respuesta en la atención del recurso de apelación por inadmisión.

6. Atender interlocutores del Tribunal Fiscal Administrativo.

7. Rendir informes por la labor encomendada.

8. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**E. La Subgerencia de Valoraciones (únicamente en la Administración Tributaria San José Oeste) estará conformada por las siguientes unidades organizativas:**  
**i. Valoraciones Administrativas. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Realizar avalúos, estudios técnicos de bienes muebles (vehículos, maquinaria, activos, puntos comerciales, derechos de autor, de obras de arte, joyas, antigüedades y similares) y de bienes inmuebles (urbanos y rurales), para efectos de compra venta, donación, alquileres, servidumbres y expropiaciones parciales o totales, terrenos en concesión en la zona marítimo terrestre.

2. Realizar estudio de mercado de los valores de bienes inmuebles, con información disponible en municipalidades, bancos, etc.

3. Realizar revisiones de avalúos.

4. Elaborar dictámenes Técnicos de Valoración de Hacienda sobre activos exonerados, vida útil y depreciación acelerada.

5. Elaborar dictámenes técnicos de valoración sobre bienes en dación de digital de: pago, así como para el retiro de activos de los Libros de Contabilidad.

6. Colaborar cuando se realicen estudios de los métodos de valoración que se utilizan en esta unidad organizativa.

7. Atender y resolver consultas verbales que presenten sus superiores, compañeros, usuarios y público en general para brindar asesorías en materia de especialidad de valoraciones tributarias.

8. Preparar los informes del avalúo según corresponda el bien a valorar, lo cual significa el monto a pagar si es compra o percibir si es venta. Dicho monto es vinculante por Ley, a todas las Instituciones o Ministerios, que para la negociación de los mismos requieran del avalúo de la Dirección General de Tributación.

9. Ejecutar las actuaciones que en razón del Plan Anual Operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

10. Realizar las valoraciones administrativas de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

11. Atender audiencias del Tribunal Fiscal Administrativo y del Tribunal Contencioso Administrativo.

12. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**ii. Valoraciones Tributarias. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Atender las solicitudes de avalúo tributario que ingresen a esta unidad organizativa.

2. Determinar la base imponible y tramitar las revisiones de valores, para efectos del cálculo del VIT en la importación de vehículos, y el posterior desalmacenamiento de los bienes que están efectos al Decreto Ejecutivo número 32458-H y otros. Estas funciones son a nivel nacional y se atiende a todas las aduanas del país.

3. Determinar la base imponible y tramitar los recursos de los impuestos a la propiedad y transferencia de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves. Asimismo, la del impuesto a la transferencia de vehículos internados al país con exoneraciones. Estas funciones están concentradas a nivel nacional, y se atiende a todas las administraciones tributarias.

4. Determinar los valores, fiscalizar las declaraciones y guiar en las valoraciones, a los contribuyentes que son propietarios de construcciones afectas al Impuesto Solidario.

5. Dar trámite a las solicitudes mediante las que se pretenden determinar los valores y cálculo de depreciaciones, para efectos fiscales de ciertos activos, por lo general, en los impuestos a la renta y ventas.

6. Ejecutar las actuaciones que en razón del Plan Anual Operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

7. Realizar las valoraciones de bienes muebles e inmuebles de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

8. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias.

**iii. Resolutiva de Valoraciones Administrativas y Tributarias. A esta unidad organizativa le corresponde realizar las siguientes funciones:**

1. Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos de valoración efectuados por los peritos de esta Subgerencia de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos vigentes.

2. Preparar las resoluciones que atienden las controversias que se generan de la elaboración de los avalúos, tanto de bienes muebles como inmuebles, solicitados por instituciones del Estado o por particulares.

3. Atender los recursos ordinarios sobre actos administrativos propios de la materia de valoración.

4. Remitir el expediente del avalúo impugnado al Tribunal Fiscal Administrativo.

5. En caso de requerirse, asistir a audiencias en el Tribunal Fiscal Administrativo y en el Tribunal Contencioso Administrativo.

6. Rendir informes a las autoridades superiores sobre la labor realizada.

7. Consultar a la Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda.

8. Cualquier otra función que se le asigne según sus competencias”.

V.- Sobre el fondo. Por razones de orden, se analizará cada acción acumulada, con sus argumentos, en forma separada, con las necesarias referencias entre ellas cuando los argumentos o la normativa impugnada sean reiterativos.

**A. Acción tramitada en expediente número 14-011798-0007-CO. A.1. Violación al principio de tutela judicial efectiva.**

Como tesis fundamental del reparo de constitucionalidad que expone el accionante contra el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según la reforma operada por Ley N° 9069, es la instauración de la figura denominada “*solve et repete*”, de conformidad con la cual, de previo a ejercer cualquier recurso contra un determinado acto administrativo que imponga una obligación al administrado, este deberá satisfacerla. En otras palabras, en tanto el administrado no haga el pago correspondiente, no puede impugnar lo resuelto. A juicio del accionante, esto es una clara violación al derecho de acceso a la justicia, que causa indefensión y viola el debido proceso, lo cual es contrario a lo dispuesto en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política. 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, lo potenció, a la vez que procuró una mejor tutela de los intereses públicos en juego. Debe tenerse presente, como lo ha reiterado esta Sala, que no hay un derecho a la inmutabilidad del ordenamiento jurídico, de manera que aún cuando una determinada reforma sea considerada inapropiada, no por ello sería inconstitucional, aún cuando se regulen de manera distinta determinados procedimientos, como sucede en este caso. 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, aún 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 autotutela 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. Asimismo, en relación con la violación al debido proceso y al derecho de defensa, recientemente, esta Sala, en Sentencia N° 2014-009858, de las 14:30 horas del 25 de junio de 2014, al resolver la acción de inconstitucionalidad N° 14-009585-0007-CO, interpuesta contra los artículos 144 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la que se alegó violación al debido proceso y al derecho de defensa, por no permitir al contribuyente ser oído o presentar alegado y pruebas, de previo al dictado de la determinación y liquidación de las cargas tributarias, reiteró lo dicho al respecto en Sentencia N° 2014-2012, de las 09:30 horas del 14 de febrero de 2014, en la que expresó:

**“I.- SOBRE LA NATURALEZA DE LAS PROPUESTAS DE REGULARIZACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-**

Visto el reclamo del recurrente, es necesario recordar que el numeral 124 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, prevé la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda determinar de oficio la obligación tributaria de un contribuyente, razón por la cual el ordinal 144 de ese mismo cuerpo legal dispone lo siguiente:

*Contencioso Administrativo.*

*“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.”

Esto significa que, por medio del procedimiento definido por reglamento para esos fines, la Administración, en un primer momento, le propone al sujeto pasivo de la obligación tributaria la regularización que estima procedente y si éste no regulariza su situación, el procedimiento continúa trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulan, de forma que pueda pagar el monto del tributo y los intereses establecidos en el traslado de cargos u observaciones. De esta forma, si el contribuyente se muestra inconforme con la propuesta, tiene abierta la posibilidad de impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 del Código Tributario. Por consiguiente, se entiende que el acta de conclusión de la actuación fiscalizadora es un documento preparatorio de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones fiscalizadoras, puesto que incorpora una propuesta de regularización y las razones de hecho y derecho en que se fundamenta la determinación de dichas cuotas. Lo anterior llevó a esta Sala a declarar, en sentencia N° 2009-014694 de las trece horas y veinticuatro minutos del dieciocho de septiembre del dos mil nueve, lo siguiente:

“...no es procedente el alegato que formula la recurrente en el sentido de que se le ha impuesto a su representada un adeudo tributario para el cual no se ha garantizado el debido proceso ni el derecho de defensa ya que el procedimiento administrativo no ha iniciado a la fecha y la Propuesta de Regularización reviste el carácter de acto preparatorio del procedimiento, con lo cual el alegato que se formula en ese sentido y por ende este amparo por ese argumento, resultan prematuros. De esta manera, una vez que la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas valore el inicio del procedimiento administrativo, la empresa amparada contará con amplia oportunidad de ejercer su derecho de defensa y con las garantías integrantes del debido proceso, por lo que por ahora no se considera que tales derechos hayan sido vulnerados y por ende el amparo es improcedente en cuanto a este extremo. Ahora bien, recuérdese que lo relativo a los aspectos propios del procedimiento de actuación fiscalizadora y al fondo de la Propuesta de Regularización, resultan ser de legalidad por lo que no es competencia de esta jurisdicción entrar a valorar, investigar o analizar todos estos elementos de mera legalidad, los cuales deben dilucidarse en la vía administrativa o en su defecto, la judicial correspondiente, siendo ahí donde se establecerá la procedencia o no del cobro del adeudo tributario al que se refiere la recurrente (ver en ese sentido sentencia número 2006-015811 de las dieciséis horas y cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de octubre del dos mil seis)...”

Criterio que es perfectamente aplicable al caso en estudio, puesto que el reclamante se muestra inconforme con la Propuesta de Regularización contenida en el oficio 1-03-059-13-001-3413 del 6 de enero de 2014.

II.- En este orden de ideas, debe destacarse que la Sala Constitucional no es un contralor de la legalidad de las actuaciones o resoluciones de la Administración, por lo que no le corresponde funcionar como una instancia de alzada en esta materia y pronunciarse sobre la legalidad del oficio 1-03-059-13-001-3413, en especial, puesto que la función de este Tribunal es, únicamente, enmendar las infracciones a los elementos esenciales del debido proceso (véase en este sentido la sentencia N° 2001-10198 de las 15:29 horas del 10 de octubre de 2001) y no conocer sobre la admisibilidad, pertinencia y correcta valoración de la prueba que se pretenda evacuar o se rechace admitir en algún procedimiento, ni tampoco sobre la existencia de la presunta falta imputada, la

legalidad y procedencia de las resoluciones que se dicten durante la tramitación y, en general, de todos aquellos vicios in procedendo que pudieran producirse durante ella. Por ello, deberá la parte recurrente plantear su inconformidad o reclamo ante la autoridad recurrida o en la vía jurisdiccional competente, vías en las cuales podrá, en forma amplia, discutir el fondo del asunto y hacer valer sus pretensiones.”

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. Pero tampoco se condiciona la posibilidad de ese sujeto para ejercer los recursos respectivos contra el acto de determinación tributaria, a la satisfacción de la deuda tributaria determinada en ese acto o a la rendición de una garantía de pago. 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. 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. La Sala, en múltiples ocasiones, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Al efecto, es atinente citar lo dicho en Sentencia N° 2002-000928, de las 09:47 horas, del 01 de febrero de 2002, en la que este Tribunal indicó:

“(…) en repetidos fallos emitidos por este Tribunal Constitucional se ha manifestado que los actos administrativos, una vez emitidos por la Administración, son ejecutivos y ejecutorios. Tales son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y que orientan toda la función pública, y consisten en que una vez que son decretados los actos por la Administración, ésta puede por sí misma ejecutarlos, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual, en virtud del artículo 148 *idem* implica que la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, a menos que el superior decida en contrario para evitar perjuicios mayores o de imposible reparación”.

Este mismo criterio fue reiterado por la Sala en Sentencia N° 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014:

“Por otra parte, el recurrente redama que pese a que se encuentra pendiente de resolver el recurso de revocatoria interpuesto, la parte recurrida le notificó el requerimiento de pago número 1911001881476. Al respecto, los actos administrativos, una vez emitidos por la Administración, son ejecutivos y ejecutorios. Tales son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y que orientan toda la función pública, y consisten en que una vez que son decretados los actos por la Administración, ésta puede por sí misma ejecutarlos, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual, en virtud del artículo 148 *idem* implica que la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, a menos que el superior decida en contrario, para evitar perjuicios mayores o de imposible reparación. De modo que, estima la Sala que las autoridades recurridas actuaron ajustadas a derecho y por ende, no se han vulnerado al amparado ningún derecho fundamental. (...)”.

Y, más recientemente, este Tribunal, sobre el mismo tema, sentenció:

“II.- SOBRE LA EJECUTORIEDAD Y EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Esta Sala ha dicho, en reiteradas ocasiones, que los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables una vez comunicados y, además, los recursos ordinarios no tienen efectos suspensivos, todo de conformidad con lo dispuesto

*en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. Así las cosas, aún cuando el acto que acordó suprimir al amparado el pago salarial por concepto de zonaje, no estuviera firme en virtud de los recursos interpuestos, ello no impediría a la Administración ejecutarlo, sin que por ello se violente derecho fundamental alguno.” (Sentencia N° 2015-004019, de las 09:05 horas del 20 de marzo de 2015).*

Bastan 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 autotutela administrativa, que implica la potestad de la Administración para ejecutar forzosamente sus propios actos sin tener que acudir, para ello, ante 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. Desde este punto de vista, sería erróneo considerar que este principio, de algún modo, implique un obstáculo al acceso a la justicia para los administrados. Por otra parte, se debe distinguir este principio del de “*solve et repete*”, que condiciona el ejercicio de los recursos contra las actuaciones y resoluciones administrativas al pago del adeudo que se discute. Es claro, que la actual redacción del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de ninguna manera, implica la reinstauración, en el ordenamiento tributario costarricense, de dicho principio, como lo hace ver el accionante. Tampoco cabría entender que la ejecutividad y ejecutoriedad del acto de determinación del adeudo tributario, pese a la interposición de los respectivos recursos, implique un “*solve et repete*” indirecto o solapado. La reforma operada en el numeral 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por Ley N° 9069 de 10 setiembre del 2012, no condiciona el ejercicio de la impugnación al pago del adeudo determinado por la Administración Tributaria. Por otra parte, el administrado posee una serie de posibilidades para impugnar el acto administrativo de liquidación de oficio. Así, una vez que es notificado de ese acto, puede, dentro de los treinta días hábiles siguientes, interponer recurso de revocatoria ante el propio órgano tributario que lo dictó, y, contra lo resuelto, presentar recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Puede, también, no ejercer el recurso de revocatoria y presentar el recurso de apelación de forma directa ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Pero, además, el sujeto pasivo puede plantear -directamente- un juicio contencioso administrativo contra dicho acto y pedir allí la suspensión del acto administrativo impugnado o una medida cautelar ante causam, la cual ha de otorgársela el juez contencioso cuando el acto impugnado pueda causar graves daños y perjuicios al administrado, de conformidad con los artículos 9, del Código Procesal Contencioso Administrativo, y 148, de la Ley General de la Administración Pública). De tal manera, que con ello se garantiza el derecho fundamental de acceso a la justicia o de tutela judicial efectiva (artículo 41, de la Constitución Política). Es claro que, la impugnación de un acto administrativo, no enerva la potestad de su ejecución por parte de la Administración, sin que ello pueda interpretarse como una violación a los derechos constitucionales de acceso a la justicia, al debido proceso o al derecho de defensa. El administrado está facultado para presentar las impugnaciones pertinentes, bien sea en la propia vía administrativa, o acudir ante la jurisdicción contenciosa administrativa, ante la cual puede solicitar las medidas cautelares que estime conveniente, con lo cual se garantiza el acceso a la justicia y el derecho de defensa, según lo dicho. En materia tributaria, de conformidad con la redacción vigente del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la aplicación de esos principios se traduce en la potestad de la Administración de exigir forzosamente el adeudo tributario fijado, no obstante que el acto administrativo tributario no se encuentre firme por haber sido impugnado. Pero, claro está, esto no significa que el ejercicio de esos medios de impugnación, por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, esté condicionado al pago o garantía de ese adeudo, como lo plantean el accionante. El derecho de impugnación del acto administrativo que asiste al administrado y la potestad de exigir forzosamente el pago del adeudo tributario fijado por parte de la Administración Tributaria, son dos efectos distintos del acto de liquidación de oficio, sin que el primero esté condicionado al segundo. De esta situación, es consciente el mismo accionante, ya que, en escrito posterior, en el que amplió los argumentos de la acción, modula su posición y afirma que, si bien el ejercicio de los recursos contra el acto de liquidación de oficio no está directamente condicionado al pago de la deuda, puesto que el administrado bien puede interponerlos sin hacer el pago correspondiente o rendir la garantía respectiva, el hecho de que esté obligado a su pago dentro de los treinta días naturales siguiente a su notificación, o a rendir la respectiva garantía, hace que poco interese ejercitar un recurso administrativo ante la inminencia de una afectación patrimonial cierta y efectiva, que puede dar al traste con la estabilidad

de la empresa y sus fuentes productoras de renta. Desde la perspectiva del accionante, en ello existe una violación indirecta o disfrazada: el contribuyente puede discutir la determinación de la liquidación de oficio, pero necesariamente deberá cancelar o garantizar el monto adeudo si no quiere -o puede- pagar ese monto de manera inmediata, amén de que así evita el cobro inmediato de la deuda y su inclusión en la lista de morosos. El problema para el contribuyente, continúa diciendo el accionante, no es si puede o no interponer los recursos administrativos; lo que le aqueja es que tiene un plazo perentorio para incurrir en un doble tipo de afectación económica: o paga el importe de la determinación, o, igualmente, debe incurrir en gastos financieros para satisfacer alguna de las formas de rendición de garantía que han sido establecidas por la Administración. Esta Sala considera que, pese a los esfuerzos argumentativos del accionante, este no logra más que dejar claro que su desacuerdo es con el cambio que sufrió el procedimiento tributario para la determinación de adeudos tributarios, a partir de las reformas introducidas por la Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012; es decir, no va más allá de un planteamiento de la oportunidad y conveniencia de la reforma. Dicho de otro modo, el accionante no logra demostrar que la normativa reputada de inconstitucional contenga, en cuanto a los puntos analizados en concreto en este apartado se refiere, regulaciones que obstaculicen, ciertamente, el acceso a la justicia o impidan el ejercicio del derecho de defensa o vulneren el debido proceso. Su inconformidad es con la circunstancia que, luego de la reforma, la Administración quedó facultada para ejecutar forzosamente los actos de liquidación de oficio del adeudo tributario, sin que, para esto, sea necesario que el acto en cuestión adquiera firmeza, tal como sucedía antes de la reforma, lo cual no es un asunto de constitucionalidad, sino de preferencia de un sistema sobre otro, decisión que es competencia del legislador. De allí que, las modificaciones introducidas por la reforma al procedimiento tributario de determinación del adeudo tributario, no resultan contrarias al principio de acceso a la justicia que se deriva del artículo 41, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

## **A.2. Violación al debido proceso y al derecho de defensa.**

Ligado a los argumentos anteriores, está el reparo de constitucionalidad que plantea el accionante con respecto a los artículos 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario, por violación al derecho de defensa y al debido proceso, tutelados en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política, en la medida en que no se permite al contribuyente ser oído o presentar sus alegatos y pruebas, de previo a una decisión tan limitativa de derechos como lo es la determinación y liquidación de las cargas tributarias. En su criterio, la indefensión es total, ya que, si el administrado no satisface lo pretendido por la Administración, esta puede certificar el adeudo y crea un título ejecutivo por medio del cual queda facultada para perseguir el patrimonio del contribuyente por la vía monitoria. De otro lado, las disposiciones reglamentarias cuestionadas son inconstitucionales en cuanto omiten regular una fase previa en la cual se pueda demostrar si la garantía que aporta el administrado es suficiente o no para respaldar el monto adeudado. Lo alegado por el accionante hace necesario describir, aunque sea en forma breve, el procedimiento vigente en la normativa cuestionada para la imposición de una determinación de adeudo tributario, con el fin de establecer si dicho procedimiento cumple o no con las exigencias del debido proceso, así como si en él se tutela suficientemente el derecho de defensa. El procedimiento en cuestión, se encuentra regulado en los artículos 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), en relación con los artículos 171 y 186, de ese mismo cuerpo normativo, los cuales dan fundamento al desarrollo procedimental reglamentario que contienen los artículos 152 a 159, del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT). De la integración de esas normas, el procedimiento para llevar a cabo y concluir, por parte de la Administración Tributaria, una actuación de comprobación e investigación tendente al dictado del acto de liquidación de oficio al que se hace referencia en el citado artículo 144, del Código, es conforme con el Derecho de la Constitución. Así, concluida esa comprobación e investigación, al sujeto inspeccionado se le notifica el documento denominado “Propuesta Provisional de Regularización”, en el cual se han de detallar los hechos, fundamentos legales y elementos probatorios que descubrió la Administración Tributaria en virtud de la actuación realizada, y que podrían dar pie a una eventual determinación de la obligación tributaria (artículo 152, del RPT). Se procura que, para la notificación de esta propuesta provisional, el funcionario se reúna con el sujeto pasivo y le explique ampliamente los resultados obtenidos y si estos podrían generar o no una determinación tributaria. En esta sesión, se le informa que, a partir de ese momento, puede imponerse del conocimiento del expediente administrativo y que cuenta con el plazo de diez días hábiles para presentar alegatos o pruebas que pudieran desvirtuar los resultados trasladados. Una vez notificado de la Propuesta Provisional, el sujeto pasivo, entonces, cuenta con diez días hábiles para presentar las excepciones de prescripción, falta de competencia y las 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 impositivas y cuotas tributarias. Esta etapa de alegatos y pruebas, regulada expresamente en el artículo 153, del RPT, es previa al dictado del acto de liquidación de oficio regulado en el artículo 144, del Código Tributario, y su regulación se fundamenta, justamente, en el artículo 171, inciso 12, del citado Código, que expresamente señala, como uno de los derechos generales de los sujetos pasivos, el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos, de conformidad con la ley. Tan pronto se reciben las alegaciones y probanzas de descargo, estas son analizadas por los funcionarios actuantes, quienes emiten un informe en el que se externan las valoraciones realizadas, explicitando si estas tuvieron o no incidencia en los resultados originalmente comunicados con la “Propuesta Provisional de Regularización”. De acuerdo con lo establecido en el último párrafo, del artículo 154, del RPT, este informe es notificado al sujeto inspeccionado el propio día que se celebra la audiencia final instituida en el artículo 144, del Código Tributario. A efectos de poder comunicarle al sujeto pasivo los resultados finales de la actuación, los cuales han debido tomar en consideración los alegatos y pruebas presentadas previamente, según lo señalan los artículos 144, del Código Tributario, y 155, del RPT, se debe convocar a la “Audiencia Final”. El día que se celebra la “Audiencia Final”, se le notifica al sujeto pasivo el informe mencionado y se le explica oralmente las valoraciones realizadas y la motivación por las que se mantuvieran total o parcialmente los resultados comunicados en la “Propuesta Provisional de Regularización”; además, se le entrega la “Propuesta de Regularización” a que aluden los artículos 144, del Código, y 157, del RPT, mediante la cual se le invita a regularizar su situación tributaria, es decir, que acepte voluntariamente pagar el impuesto determinado. Para estos efectos, una vez comunicada la propuesta indicada, se le otorga al sujeto pasivo un plazo de cinco días hábiles, para que se decida a regularizar su situación fiscal. Si el sujeto inspeccionado manifiesta conformidad con la “Propuesta de Regularización”, según lo regulado en el artículo 159, del RPT, ello implica una manifestación voluntaria de aceptación, sea, un reconocimiento expreso de la deuda determinada, por lo que deberá efectuar su cancelación dentro de los treinta días hábiles siguientes, o bien, podrá gestionar aplazamiento o fraccionamiento de pago. Si el sujeto pasivo decide no regularizar, o sea, manifiesta disconformidad, ya sea total o parcial, frente a la “Propuesta de Regularización”, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 144, del Código Tributario, y 163, del RPT, la Autoridad Tributaria debe dictar y notificar el “Acto de Liquidación de Oficio”, para lo cual cuenta con 10 días hábiles. Este “Acto de Liquidación de Oficio” debe contener la expresión concreta de los hechos, elementos probatorios y fundamentos jurídicos que motivan las determinaciones tributarias realizadas. Es con el “Acto de Liquidación de Oficio” que, en los supuestos de disconformidad total o parcial, se comunica al sujeto inspeccionado sobre la existencia de una deuda tributaria originada en un proceso de comprobación e investigación gestionado por la Administración Tributaria. En virtud de lo anterior, este acto tiene la particularidad de producir dos efectos paralelos. Por un lado, obliga al sujeto pasivo a efectuar el pago de la deuda fiscal determinada dentro de los treinta días hábiles siguientes a su notificación, o bien, a rendir una garantía dentro del mismo plazo. Por el otro lado, le permite al sujeto pasivo interponer los medios recursivos regulados en los artículos 145, 146 y 156, del Código Tributario. Al respecto, según lo dicho anteriormente, ninguna norma tributaria condiciona la interposición de los recursos de referencia al pago o rendición de garantía; por el contrario, si bien ambos efectos tienen como origen un mismo acto, su ejecutoriedad es absolutamente independiente el uno del otro. En tal sentido, la admisión de los recursos no se condiciona al pago o rendición de garantía, ni tampoco la presentación del recurso paraliza el cobro de la deuda, según lo ya analizado. Ambos efectos subsisten de forma paralela e independiente. 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 “Propuesta 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 impositivas 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. Adicionalmente, y en lo que respecta a la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, a pesar de que sea recurrido, según lo dicho, ello no es más que la simple aplicación de la normativa y principios propios del Derecho Administrativo, situación que, lejos de ser arbitraria o contraproducente, resulta a todas luces apropiada y adecuada en atención de los intereses públicos por los que vela el Estado, y cuyo cumplimiento exige y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas. El hecho de que el accionante estime que el anterior procedimiento contenía una mejor tutela del debido proceso y del derecho de defensa, no torna, necesariamente, en inconstitucional el actual procedimiento, además de que, a juicio de este Tribunal, tampoco se ha producido una limitación al ejercicio del derecho de defensa con la reforma operada por Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, como se reprocha. Por lo demás, si en la tramitación de alguno de los procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria no se observaron las normas establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, o en el respectivo Reglamento sobre la materia, con violación al debido proceso o al derecho de defensa, eso es un asunto ajeno al proceso de constitucionalidad, y deberá alegarse, según sea el caso, en la vía de amparo o en la de legalidad.

Por otra parte, el accionante considera que de la vinculación existente entre los artículos 144, del CNPT, y 182 y 183, del RPT, se produce también una inconstitucionalidad, ya que, a efecto de evitar el pago inmediato, al administrado solo le resta la alternativa de la rendición de una garantía que deberá ser a satisfacción de la Administración, sin que se tome en cuenta si el sujeto pasivo posee una capacidad económica real para sufragarla, lo que, a su juicio, viola el principio constitucional del debido proceso, derivado del artículo 39, de la Constitución Política. 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 pasivo, con lo cual, la deuda determinada es lo que el sujeto debió declarar y pagar dentro del plazo legalmente otorgado, pero no lo hizo, razón por la cual no se justifica que deba existir, al momento de la determinación o del cobro correspondiente, valoración adicional a la que ya de por sí fue realizada durante el proceso de comprobación e investigación. Asimismo, en cuanto al tema de la regulación de las garantías, además de las normas a las que se hace referencia en la acción de inconstitucionalidad, la Dirección General de Tributación, por publicación en el Diario Oficial *La Gaceta*, N° 186, del 27 de setiembre de 2013, dio a conocer la Resolución General N° DGT-R-034-2013, de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, en la que se reguló por completo el procedimiento para el otorgamiento de las garantías sobre deudas tributarias. Por ello, tanto el artículo 144, del CNPT, como los numerales 182 y 183, del RPT, no conculcan los principios de tutela judicial efectiva -acceso a la justicia-, del debido proceso o del derecho de defensa, por lo que no son contrarios al Derecho de la Constitución. Por lo demás, en relación con el alegato del accionante, en el que reclama que la Administración no considera la capacidad económica del sujeto pasivo, sus alegaciones respecto de las dificultades económicas que implican el pago de la deuda tributaria o la rendición de una garantía para el administrado no son atinentes, toda vez que no es resorte de la Sala Constitucional que el accionante venga a justificar que no tiene capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió.

Sobre esto, la Sala Constitucional, en el Voto N° 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, señaló:

*“IV.- Sobre el fondo. El propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos, es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. En el caso bajo estudio, el recurrente considera que el monto cobrado por parte del Ministerio recurrido por concepto de impuesto a la renta es exorbitante, confiscatorio y violatorio del derecho de propiedad. Efectivamente, un correcto sistema tributario está ligado al respeto de la igualdad, la justicia y debe hacerse efectivo, fundado en la capacidad contributiva o económica de cada sujeto en particular. Esto demuestra que el pago de tributos, previamente, es sometido a la capacidad de pago del sujeto obligado, para determinar si es justo o no, de allí que los contribuyentes con mayor capacidad económica, deban pagar una cuantía mayor, en relación a los que están situados en un nivel inferior. El principio de confiscatoriedad, ha sido definido por la Sala Constitucional, en sentencia número 554-95, de las 16:45 horas del 31 de enero de 1995 –reiterada por la citada sentencia 2003-5276-, de la siguiente forma: “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. (...) 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 absoluta; 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. (...)”. En el sublite, la empresa amparada no ha demostrado que el monto requerido 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, conforme se ha indicado. En síntesis, no resulta violatorio al derecho de propiedad el monto establecido por la Administración accionada (ver sentencia 12814-13 de las 14:45 horas del 25-09-2014). Cabe agregar que, la Sala no es un contralor de la legalidad de las actuaciones o resoluciones de la Administración; de modo que no le compete revisar si la decisión administrativa cuestionada es procedente desde la óptica de la oportunidad y conveniencia, o si el monto se ajusta o no a la normativa legal vigente, labor propia de la vía común, administrativa o jurisdiccional. En virtud de lo expuesto, deberá el recurrente acudir ante la vía respectiva, a fin de plantear allí las gestiones, arreglos de pago o denuncias que estime pertinentes para que se resuelva lo que en derecho corresponda”.*

La cita anterior, reafirma la improcedencia de los reparos de constitucionalidad alegados por el accionante contra los artículos 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y 182 y 183, del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N° 38277-H.

#### **B. Acción tramitada en expediente número 14-012588-0007-CO.**

##### **B.1. Violación al debido proceso y al derecho de defensa de los contribuyentes.**

En relación con este punto, argumenta el accionante, que la Ley N° 9069, que reformó el artículo 144 y siguientes, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por medio de la cual se estableció un nuevo procedimiento para determinar la deuda tributaria, violenta los derechos del contribuyente, toda vez que, una vez emitido el acto administrativo de liquidación de oficio, se le obliga a pagar la deuda tributaria en un plazo de treinta días o a rendir una garantía por el ciento por ciento de la deuda. A su modo de ver, el acto de liquidación de oficio, a la luz de la doctrina, no es

más que un acto administrativo y, como tal, participa de todos los elementos que integran el acto final, sea, el que concluye y cierra el procedimiento, y que, además, puede ser revisado por razones de oportunidad o de legalidad. No obstante, sostiene que ese acto final debe diferenciarse del acto firme, entendido como aquel que ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnado, y luego de haberse ejercido contra él todos los recursos, o bien, porque el administrado no lo impugnó. También afirma, que debe hacerse una diferencia entre lo que es un acto administrativo ejecutivo y un acto ejecutorio, en tanto el acto ejecutorio presupone la exigibilidad y obligatoriedad y puede ser exigido forzosamente. Arguye que esta característica del acto administrativo es relevante en el procedimiento tributario, ya que en el caso del artículo 144, del Código Tributario, los efectos jurídicos del acto de liquidación de oficio resultan gravosos, y su ejecución, en un plazo tan corto, puede resultar ruinosa. Afirma que si bien, el artículo 144, del Código Tributario, prevé el otorgamiento de fianza, la situación actual del mercado financiero choca de frente con la norma, por lo difícil que representa constituir una garantía financiera en un plazo tan corto, por lo que solicita a la Sala Constitucional dimensionar la aplicación del artículo 148, de la Ley General de la Administración Pública, y que declare mediante sentencia que la ejecución de un acto final de naturaleza tributaria, que no se encuentre firme y que está siendo objeto de impugnación, implica un perjuicio grave y de imposible o difícil reparación para el contribuyente. El accionante considera que la ejecutoriedad del acto final de liquidación de oficio, que deriva del artículo 144, del Código Tributario, riñe con los derechos constitucionales del contribuyente, específicamente con lo estipulado en los artículos 171 y 180, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en los que se presume la buena fe del actuar del contribuyente. Asimismo, estima que, la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, genera una lesión a los intereses del contribuyente, quien, incluso, recurriendo dicha actuación y comprobando la legitimidad de sus argumentos, puede verse afectado en sus intereses de forma irreparable. Igualmente, considera que el artículo 144, de cita, lesiona el artículo constitucional que prohíbe imponer penas, incluso por faltas, a menos que exista una resolución firme que así lo disponga, y donde haya mediado el derecho de defensa del contribuyente. Finalmente, aduce que el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José, establece, como una garantía para la determinación de los derechos y obligaciones de orden fiscal, que toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente, establecido con anterioridad por ley, en la sustanciación de cualquier acusación formulada contra ella, lo cual es violentado por el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Como ya se dijo, la Administración Tributaria, en ejercicio del principio de autotutela administrativa, según reforma al artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, operada por Ley N° 9069, de 28 de setiembre de 2012, está facultada para ejecutar el cobro del impuesto al contribuyente en el respectivo acto de liquidación de oficio, aun cuando este no se encuentre firme, lo cual, no solo es conforme con lo dispuesto en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública, sobre la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, sino también, según lo ya dicho, con el Derecho de la Constitución. Para los efectos de esta acción, la distinción que hace el accionante entre actos ejecutivos y actos ejecutorios, si bien es cierta, carece de relevancia, pues el procedimiento tributario actual, a diferencia del anterior, permite a la Administración Tributaria, en atención a los intereses públicos en juego, y con base en el principio de autotutela, ejecutar por sí misma los actos administrativos, una vez comunicados, sin tener que acudir a la autoridad judicial para ello, no obstante no se encuentren firmes por haber sido impugnados. Además, de conformidad de la descripción del actual procedimiento tributario expuesta supra, se colige que, de previo al dictado del acto de liquidación de oficio, el contribuyente ha tenido oportunidad de oponerse al acto de liquidación provisional, aportar la prueba del caso y presentar los argumentos que estime pertinentes, todo lo cual debe ser tomado en cuenta por la Administración Tributaria de previo al dictado del acto de liquidación de oficio, contra el cual puede interponer el interesado los recursos respectivos, con independencia de si ha pagado o no el adeudo tributario o ha rendido garantía, o acudir directamente a la vía contencioso administrativa. Lo anterior, deja claro que la regulación del procedimiento tributario que contienen las normas en cuestión, es respetuosa del debido proceso y del derecho de defensa, sin que la ejecutividad del acto administrativo constituya violación alguna al Derecho de la Constitución, lo cual ya ha sido analizado. Así, la disconformidad del accionante con la reforma hecha por el legislador al artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la que, en atención a los intereses públicos en juego y del principio de autotutela administrativa, se faculta a la Administración Tributaria a ejecutar el acto de liquidación de oficio una vez comunicado, pese a no estar firme, no es un problema de constitucionalidad, como se pretende, sino que constituye un simple desacuerdo con el diseño del legislador, lo cual no es revisable en esta vía. Por lo demás, la ejecución

del acto de liquidación de oficio sin estar firme, no resulta contrario a lo dispuesto en el artículo 39, Constitucional, como lo estima el accionante, pues, en primer lugar, se trata, principalmente, del cobro del adeudo tributario dejado de pagar por el contribuyente, de conformidad con los ingresos que arrojó el proceso de comprobación e investigación administrativa sobre los ingresos reales que el investigado recibió durante el periodo fiscal de que se trate. Además, ha quedado establecido, que la normativa cuestionada respeta el debido proceso y el derecho de defensa; y, nada impide que, en aplicación de los principios de autotutela, presunción de legitimidad de los actos administrativos y de la ejecutividad y ejecutoriedad de estos, el acto de liquidación de oficio pueda ser ejecutado, una vez comunicado, sin estar firme. Con ello no se vulnera, de modo alguno, el contenido del artículo 39, Constitucional.

En relación con el alegato de que la ejecución del acto de liquidación de oficio, a pesar de no haber adquirido firmeza, puede resultar ruinosa para el administrado, cabe reiterar lo ya dicho anteriormente, en el sentido de que no es tema de conocimiento de esta Sala Constitucional verificar si el sujeto pasivo tiene no capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió o, en su caso, de rendir la garantía correspondiente, de conformidad con lo resuelto por este Tribunal en el Voto N° 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, ya citado. En cuanto al tema de la garantía del adeudo tributario, determinar si el contribuyente puede o no rendirla de entre las que prevé la normativa reglamentaria, o si debería poder admitirse otra, es un tema de legalidad o de oportunidad y conveniencia, el cual no corresponde examinar en esta vía. En todo caso, si el sujeto pasivo opta por el no pago en efectivo del monto adeudado, la ley le otorga la posibilidad de suscribir una garantía, según lo dispone el ordinal 144, del Código Tributario, caso en el cual podrá acogerse a la resolución general N° DGT-R-034-2013 de las 15:25 horas del 02 de setiembre de 2013, dictada por la Dirección General de Tributación, en la que se establecen los tipos de garantías en que puede convenir el sujeto pasivo y se señalan las condiciones que las regirán. Y, en caso de que, durante la etapa de discusión del adeudo, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo, emitan una resolución que declare improcedente la deuda fiscal, se reembolsará al sujeto pasivo el costo total de la garantía aportada. Igualmente, si la deuda resultase parcialmente improcedente, el reembolso será por el monto del costo correspondiente a la proporción del monto improcedente, a tenor de lo preceptuado en el artículo 11, de la citada resolución. Se hace patente, entonces, que el tratamiento de la figura de las garantías ha sido objeto de atención por parte de la Dirección General de Tributación, y se han tomado en consideración las especiales y diversas circunstancias que rodean al sujeto pasivo, sin limitar la rendición de garantías a una única opción, sino que, por el contrario, se ha proveído una lista taxativa de posibilidades, de forma que el sujeto pasivo pueda ofrecer la que mejor se adapte a sus necesidades. De modo que, las alegaciones del accionante sobre las dificultades en torno al afianzamiento de la deuda tributaria, desde el punto de vista constitucional, carecen de sustento; puesto que, como se indicó, la disconformidad con las garantías ofrecidas, es un tema de legalidad.

De igual modo, determinar si, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148, de la Ley General de la Administración Pública, en un caso concreto, la ejecución de un acto final de naturaleza tributaria, que aún no se encuentre firme y que esté siendo objeto de impugnación, implica un perjuicio grave y de imposible difícil reparación para el contribuyente, es un asunto que corresponde valorar a la Administración, no a este Tribunal Constitucional.

Finalmente, el reclamo del accionante con respecto a 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, se resolverá más adelante, en conjunto con ese mismo alegato que se plantea en la acción acumulada número 14-013019-0007-CO.

## **B.2. Violación al principio de razonabilidad constitucional.**

En criterio del accionante, la ejecutoriedad del acto de liquidación de oficio, establecida en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es contraria al principio de razonabilidad constitucional, y por ende, también conculca el debido proceso. Este argumento es, en realidad, una variación de la disconformidad del accionante con la decisión del legislador de instaurar, en materia tributaria, los principios de autotutela administrativa y de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo que, como ya se examinó, no solo no violan el debido proceso ni el derecho de defensa, sino que son acordes con el Derecho de la Constitución. De cualquier modo, si examinamos la razonabilidad de la ejecutividad de los actos administrativos, es decir, de su exigencia aun cuando no estén firmes, como la adecuación de determinados medios para la consecución de ciertos fines -conforme lo ha dicho reiteradamente esta Sala-, se concluye que se cumple ese principio constitucional. Esto no solo por los intereses públicos que con esa ejecutividad se pretenden tutelar, cuyo cumplimiento exige

y requiere que todos los contribuyentes tributen de acuerdo a sus cargas impositivas, sino que, si bien se mira, lo que la Administración pretende cobrar no es más que la obligación tributaria que el contribuyente debía satisfacer de acuerdo con sus ingresos reales, pero que dejó de pagar. No se trata, entonces, de la imposición de una obligación adicional sobre el contribuyente, sino de cobrar el adeudo tributario que pesa sobre él debido a su incumplimiento al no tributar según sus ingresos reales. La ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo tributario no es una pena que se le imponga al sujeto pasivo, sino que se trata de una potestad administrativa, ejercida por la Administración Tributaria, en pleno apego a la legalidad y al debido proceso. El objetivo primordial del procedimiento administrativo tributario de determinación del adeudo, es, en última instancia, que los sujetos pasivos tributen de acuerdo con su real capacidad económica, en franco apego al mandato constitucional contenido en el artículo 18, de la Carta Fundamental, para lo cual el sistema tributario nacional ha otorgado a la Administración Tributaria la potestad de comprobar y verificar tal cumplimiento; y, en caso de demostrarse alguna inobservancia, esta pueda accionar con plenas potestades. En este orden de ideas, la ejecución de un acto final que no se encuentra firme no podría reputarse, bajo ningún concepto, como inconstitucional. Se debe tomar en cuenta, además, que es a través del pago efectivo, completo, oportuno y de conformidad con la ley, de los impuestos, por parte de los contribuyentes, que el Estado puede contar con los recursos necesarios para hacer frente a sus obligaciones en beneficio de los intereses públicos; de allí que, lejos de vulnerar el Derecho de la Constitución, el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios resulta razonable y constituye un medio idóneo para alcanzar la tutela de los intereses públicos en juego. En este punto, resulta oportuno citar, nuevamente, el Voto N° 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014, que sobre el tema señaló:

*“IV.- Sobre el fondo. El propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos, es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica”.*

Lo considerado es suficiente para dejar clara la improcedencia de los alegatos de inconstitucionalidad planteados por el accionante en cuanto a este extremo.

## **B.3. Inconstitucionalidad de la interpretación administrativa que contiene la Directriz N° DGT-D-009, del 29 de octubre de 2012, por violación al derecho de defensa de los administrados y al principio de irretroactividad de la ley (artículo 34, de la Constitución Política).**

El accionante estima que la interpretación hecha por la Administración, en la Directriz N° DGT-D-009, del 29 de octubre de 2012, con respecto a la aplicación en el tiempo del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, implica para el administrado una grave indefensión. Explica que la ley no dimensiona la aplicación temporal de esa norma, motivo por el cual, por medio de la citada directriz, se fijaron los criterios que se deben cumplir para la aplicación temporal de las reformas introducidas por la Ley N° 9069. Esto ha tenido como consecuencia el hecho de que, no obstante que el artículo 144, de cita, dispone que el cobro que pretende la Administración no se aplicará dentro de los treinta días posteriores a su notificación, y que en la citada directriz se dispone la no ejecución del cobro dentro del período de los treinta días posteriores a su notificación, Tributación ejecuta el cobro, con lo cual se deja al administrado en un grave estado de indefensión, además de que ello implica una aplicación retroactiva de la ley.

Al respecto, lo primero que hay que decir es que, tal como se plantea el asunto, lo alegado no es un tema de constitucionalidad. La directriz en cuestión, vino a suplir la falta de dimensionamiento temporal de la aplicación de la reforma operada en el sistema procedimental tributario, a través del establecimiento de las reglas que regirán la aplicación de la ley procedimental en el tiempo, lo cual es un tema de legalidad. Así, si contrario a lo dispuesto por la ley y por esa directriz, la Administración ejecuta el cobro del adeudo tributario establecido en el respectivo acto de liquidación de oficio, antes de que venza el plazo de treinta días que tiene el contribuyente para su pago, según lo dispuesto en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ello sería, en principio, un problema de legalidad que deberá alegarse ante las instancias correspondientes, habida cuenta de que, como ya se dijo, la ejecutividad

de ejecutoriedad del acto administrativa tributario son principios que, de ninguna manera, violan el Derecho de la Constitución; y, en particular, lo dispuesto en los artículos 39 y 41, Constitucionales. Debe tenerse presente, que la reforma legislativa introducida en el sistema tributario, operada por las Leyes N° 9068 y N° 9069, trajo consigo la emisión de una serie de lineamientos relacionados con normas de carácter procedimental, los cuales son de aplicación inmediata, al no haberse contemplado, en la ley, un transitorio que estipulase otra cosa, situación que obligó a la Administración Tributaria a dimensionar los alcances de la aplicación inmediata de estas normas procesales. Así, al introducir la reforma del artículo 144, del CNPT, normas de procedimiento que debían aplicarse inmediatamente, a partir del día siguiente de la respectiva publicación en el Diario Oficial La Gaceta, y dado que la publicación de las leyes de cita se hizo el 26 de setiembre de 2012, a partir del 27 de setiembre de ese año, debía aplicarse la normativa actualizada, independientemente del periodo fiscal objeto de investigación. De modo, que la Administración Tributaria se vio ante dos situaciones concretas: primero, la ejecutoriedad y ejecutividad del acto de liquidación de oficio que se dicte con motivo de una actuación de comprobación e investigación iniciada antes del año 2012; y, segundo, el desarrollo de una actuación que se iniciara con posterioridad a esa fecha, pero que tuviera como objetivo la comprobación de periodos fiscales anteriores al 2012; lo que representa típicos casos de la aplicación de leyes de carácter procedimental o procesal en el tiempo, lo cual no trasciende el ámbito de lo legal. Para ello, debía la Administración Tributaria hacer la distinción clara entre el momento en que se inició la actuación y el periodo fiscal sobre el cual se enmarque el estudio correspondiente. El accionante confunde, en sus alegatos, el año en que entra en vigencia la nueva normativa (2012) y el periodo fiscal objeto de comprobación. La directriz cuestionada, no hace otra cosa que aclarar que las actuaciones iniciadas antes del 26 de setiembre de 2012, concluirán con el nuevo proceso establecido en el artículo 144, del Código Tributario, pero sin el efecto de ejecutoriedad y ejecutividad del acto, situación que, lejos de significar una aplicación retroactiva de la norma, tuvo como fin, validar los derechos del sujeto pasivo al momento de haberse iniciado la actuación. Por lo demás, como quedó dicho, si en el caso particular del accionante hubo alguna aplicación retroactiva de la directriz en cuestión, esos hechos constituirían, en su caso, una discusión ajena a la sede de constitucionalidad. Debe tenerse presente, en todo caso, que la prohibición de aplicación retroactiva de la ley, según lo dispuesto en el artículo 34, de la Constitución Política, alcanza solo a las personas, sus derechos patrimoniales adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas. Por el contrario, en materia procedimental o procesal, dicho principio no es aplicable, ya que lo que rige es el principio de la aplicación de la ley en el tiempo, según el cual, en esta materia, debe aplicarse la ley vigente en el momento en que se lleve a cabo el respectivo acto procesal o procedimental, sin que pueda alegarse un derecho adquirido a la aplicación de una norma procesal o procedimental derogada.

### **C. Acción tramitada en expediente número 14-013602-0007-CO.**

#### **C.1. Violación al 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.**

Estima el accionante que el actual artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, quebranta el principio del debido proceso por supresión del período 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. Sostiene que el nuevo procedimiento tributario concluye con el período preparatorio-liquidatorio, sin la etapa generadora de la resolución determinativa, como siempre lo habían dispuesto los artículos 120 a 127, del Código Tributario, para concluir con lo dispuesto en el artículo 147 vigente. Insiste, en que, al variarse el procedimiento, con la reforma introducida por la Ley N° 9069, se violentan los principios constitucionales consagrados en los artículos 39 y 41, Constitucionales. Asimismo, que se viola el derecho de defensa por la introducción, en los artículos 145 y 182, del Código Tributario, del instituto del poder discrecional, cuando en materia fiscal el procedimiento es reglado.

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. Por su parte, la Administración debe resolver y concluir el proceso determinativo, tomando en cuenta los alegatos y pruebas presentadas, lo cual evidencia que no existe la supresión de la etapa determinativa, como lo aduce el accionante, por cuanto, previamente, a partir de la notificación de la “Propuesta Provisional de Regularización”, el sujeto pasivo tiene la posibilidad efectiva de presentar alegatos y pruebas encaminados a desvirtuar los hallazgos obtenidos por la Administración en función del proceso de comprobación e investigación realizado, el cual concluye con el dictado del “Acto de liquidación de oficio”. Es con esta etapa preliminar, que la Administración Tributaria plasma y maximiza el derecho de defensa y cumple con el debido proceso, al permitirle, al sujeto pasivo, tener conocimiento de los potenciales resultados de la actuación, así como habilitarle una fase de alegaciones antes del dictado del acto final, para lo cual pone a su disposición el expediente administrativo que sustenta los resultados comunicados, toda vez que, recibidas las alegaciones, probanzas de descargo y defensas, los funcionarios actuantes deben valorarlas y definir su incidencia o no en los resultados, para lo cual se emite un informe en el que se externan las apreciaciones realizadas, situación que potencia el derecho a una decisión fundada, razonada y objetiva, informe que le es notificado al sujeto pasivo el día de la celebración de la audiencia final. Y, es en esa audiencia final, que al sujeto pasivo se le informa sobre los resultados finales de la actuación y se le efectúa la proposición de regularizar su situación tributaria. En caso de negativa, la Administración Tributaria dicta el “Acto de Liquidación de Oficio”, que es el acto final del proceso, por medio del cual se determina la deuda tributaria que el sujeto pasivo tiene para con el fisco. El actual procedimiento administrativo tributario, que regula el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según la reforma introducida por la Ley N° 9069, contrario a lo alegado por el accionante, no contiene la infracción constitucional alegada, ya que, más bien, con él se procura, en mayor medida que en el procedimiento anterior a la reforma, potenciar los derechos de los sujetos pasivos sometidos a una actuación de control por parte de la Administración Tributaria. Por otra parte, el acto de determinación de oficio no es un acto preparatorio, sino que constituye en un acto final, con el cual la Administración declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo; por lo que, el concepto de “resolución determinativa”, es ahora sustituido por el de “acto de liquidación de oficio”, sin que ello implique una violación al debido proceso o al derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo, como lo plantea el accionante.

Por lo demás, en lo atinente al reparo de constitucionalidad por la instauración, en materia de procedimiento tributario, del poder discrecional (artículos 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), cuando en materia fiscal el procedimiento es reglado, lo que, a juicio del accionante, otorga poderes en exceso a la Administración Tributaria, la acción tampoco es de recibo. Si bien se mira el contenido del artículo 182, del CNPT, este exige que la Administración actúe siempre dentro del marco del bloque de legalidad, por lo que cualquier acto que emita la Administración deberá dictarlo dentro de los límites de la “racionalidad y razonabilidad”. Así, ningún tipo de actuación puede apartarse del bloque de legalidad y constitucionalidad existente; además, los términos “discrecionalidad” y “arbitrariedad”, no son sinónimos, como parece entenderlos el accionante, ya que, en el ejercicio de la primera, siempre ha de mediar la motivación razonada y justificada por parte de la Administración. El desarrollo y regulación del procedimiento de control de la Administración Tributaria, es materia siempre reglada, en apego a los principios legales y constitucionales propios de un sistema de derecho.

**C.2. Inconstitucionalidad del otorgamiento de potestades a los auditores para dictar el acto de liquidación de oficio, por medio de un reglamento de organización, con violación del principio de legalidad.**

En tesis del accionante, otra inconstitucionalidad que acarrea la reforma tributaria, es el otorgamiento, a los auditores, de la potestad de dictar el acto administrativo de liquidación de oficio, a través de un reglamento de organización, sin tomar en cuenta a juristas. Aduce que, con la reforma que se introdujo por medio de la Ley N° 9069, se hizo una mala adaptación del procedimiento argentino al nacional, con el agravante de que, en nuestro país, se eliminó el dictado de la resolución determinativa y fue sustituida por el acto de liquidación de oficio. Señala, también, que, con la reforma, se eliminó la regla que contenía el artículo 146, del Código Tributario, con lo cual el sistema tributario costarricense perdió toda posibilidad de que funcionarios diferentes al Director General de Tributación tuvieran la competencia para resolver, dictar y firmar las resoluciones determinativas. Sin embargo, en la actualidad, mediante un reglamento autónomo de organización, el Poder Ejecutivo otorgó dicha

competencia a los auditores fiscales, lo cual contraviene los principios que rigen la delegación de competencias y que son regulados por la Ley General de la Administración Pública. Afirma, que el acto de liquidación de oficio es un acto administrativo preparatorio, diferente a una resolución determinativa; pero que, sin embargo, el Código los regula como si fueran lo mismo, cuando no lo son. El acto de liquidación de oficio, lo emiten los auditores fiscales del país, sin competencia para ello, acto que causa estado y que deviene en líquido y exigible a los treinta días, en tanto la resolución determinativa la tiene que dictar el Director General de Tributación, pero no lo realiza, lo que, a su juicio, acarrea una gran inseguridad jurídica. Aunado a ello, el artículo 182, del Código Tributario, también acarrea un grave perjuicio al ordenamiento fiscal, toda vez que, en materia fiscal, no tienen cabida las decisiones discrecionales como lo permite dicha norma.

En primer lugar, con respecto al argumento del accionante, en el sentido de que el nuevo proceso es una mala adaptación del sistema tributario argentino, no constituye un argumento de constitucionalidad, por lo que el alegato carece de sentido. De cualquier modo, se trata de un nuevo procedimiento que se ajusta a los parámetros constitucionales de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad, por lo que, resulta intrascendente el alegato planteado.

Tampoco lleva razón el accionante cuando afirma que los funcionarios de la Administración Tributaria carecen de competencia para emitir el acto administrativo de determinación de oficio. La propia ley y los principios del derecho, facultan a la Administración para poder ordenar e instruir los procedimientos que ejecute, a efectos de poder llevar a cabo la función administrativa. De no reconocerse esa facultad, la labor de la Administración sería imposible. Para ello, se debe tener clara la estructura orgánica mediante la cual se ordena el quehacer administrativo, así como las facetas que conforman el procedimiento administrativo-tributario de determinación de la deuda tributaria, en el cual participan diversos órganos en el dictado de la resolución final, por lo que deben valorarse las funciones y potestades de cada uno de los órganos participantes, y al encontrarnos ante un procedimiento de inspección, que es una especie dentro del gran género del procedimiento administrativo-tributario, se debe comprender que las funciones y facultades del órgano interviniente se encausan, casi exclusivamente, en la investigación de la situación jurídica del sujeto pasivo en aras de valorar el contenido de sus declaraciones. Tal y como lo señala la Procuraduría General de la República en su informe, esto quiere decir que todas las vicisitudes que se produzcan durante la indagación deben ser del conocimiento del funcionario actuante, pues, de lo contrario, nos encontraríamos con el rompimiento de la cadena de investigación que efectúa el servidor. De manera que, en esta fase, el auditor conoce de argumentos y pruebas referidas específicamente al objeto de su investigación, que obedece al principio de inmediatez de la prueba, pues quién mejor para revisar esa prueba técnica que la persona que ha participado en la investigación del sujeto pasivo. Aunado a esto, se desprende, del Manual de Especialidades Tributarias, que el perfil de funcionario no está ligado a una única profesión, ya que bien puede ser aplicado a diversos profesionales, tales como contadores, abogados, administradores y economistas, en tanto reúnan las características para cumplir con el perfil del puesto y su respectiva atinencia. Corresponde a la Dirección General de Tributación, por medio de las diferentes Administraciones Tributarias Territoriales, y, específicamente, en cada Subdirección o Subgerencia de Fiscalización, ejercer y desarrollar el procedimiento fiscalizador, a fin de emitir, finalmente, el acto de liquidación de oficio, que debe ser suscrito por el titular o superior jerárquico de la Administración correspondiente, quien ha sido nombrado en su cargo con cumplimiento de todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen de Servicio Civil, por lo que goza, plenamente, de la investidura necesaria para actuar en nombre de la Administración Tributaria. De existir alguna irregularidad en el nombramiento o investidura del funcionario, ello sería materia propia de plantear y discutir en la vía de legalidad. Es en el artículo 132, del Reglamento de Procedimiento Tributario, donde se establecen las facultades y competencias de los órganos encargados del control tributario intensivo, todo lo cual es conforme con el principio de legalidad constitucional, el que, no solo no resulta transgredido, sino que la competencia otorgada, en la normativa referida, a los funcionarios actuantes, resulta plenamente apegada a la ley, al reglamento y a las disposiciones del régimen del Servicio Civil. Y, por ende, también al Derecho de la Constitución.

### **C.3. Violación del debido proceso y del derecho de defensa por eliminación de “estrados” durante la tramitación del procedimiento tributario.**

Aduce el accionante que, con la nueva redacción del artículo 144, se violenta el principio del debido proceso contenido en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política, por cuanto se elimina el período determinativo de la deuda tributaria y sus etapas, lo cual provoca indefensión. Lo mismo sucede con la aplicación del procedimiento que se inventó mediante el Instructivo General N° 03-2013 de marzo del 2013, sin que se hubiera emitido el reglamento, máxime que ese instructivo fue elaborado por un funcionario

sin competencia para ello, lo cual violenta el principio de seguridad jurídica. 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 y, 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. Se violenta, también, aduce el recurrente, la dignidad humana de los contribuyentes, porque en sede administrativa, los mismos servidores públicos que practicaron la auditoría fiscal, sin ser contadores, son los mismos que, sin ser abogados, deciden el caso, es decir, se dictan actos en conciencia, sujetos al leal saber y entender de los servidores públicos designados como auditores fiscales, los cuales conocen y dictan, además, la revocación del acto, resolviendo los alegatos de los administrados en materia contable, sin ser contadores, y resuelven la procedencia o improcedencia de los alegatos jurídicos, sin ser abogados. 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, de manera que el artículo 147, del Código Tributario, después de la reforma, se vuelve letra muerta, una afrenta a la justicia, porque no tiene aplicación, igual que el artículo 142, del mismo cuerpo legal, en lo que respecta a la prueba, puesto que, al eliminarse el traslado de cargos, ya no hay etapa procesal donde se puede analizar, sino que queda en manos del mismo auditor. Afirma el accionante, que el procedimiento actual, por simple comodidad del fisco, eliminó el iter procedimental, cercenando derechos fundamentales y humanos del contribuyente. El nuevo acto administrativo fiscal emitido por el auditor fiscal, por ordenarlo así el numeral 4, del artículo 67, del Decreto Ejecutivo N°37477-H, a juicio del accionante, es inconstitucional y no tiene el rango de una resolución determinativa. El artículo 144, del Código Tributario, conculca el artículo 8.1, de la Convención América de Derechos Humanos, por violación al debido proceso, y viola también el artículo 8.2, de dicha Convención, por la eliminación de estrados procesales. Viola también el artículo 16, de la Ley General de la Administración Pública, ya que no pueden dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la tecnología, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, conceptos que se resumen en la razonabilidad y proporcionalidad de la norma.

Afirma que con la reforma del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el procedimiento determinativo quedó contrario al debido proceso y, por ende, resulta violatorio del artículo 8.1, de la Convención Americana de Derechos Humanos, así como del principio general de derecho que contiene el artículo 16, de la Ley General de la Administración Pública. Finalmente, afirma que al practicarse las determinaciones impositivas por personas que no están calificadas para ello, se violenta el principio de idoneidad constitucional en cuanto a la elección de los funcionarios públicos.

Los anteriores cuestionamientos de constitucionalidad, ya han sido examinados al hacer referencia a las diversas etapas del procedimiento tributario vigente y su relación con el debido proceso y el derecho de defensa (C.1) y al examinar los aspectos de competencia e idoneidad de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria para dictar los respectivos actos administrativos tributarios (aparte C.2 de la parte considerativa), por lo que baste lo allí dicho con respecto a la improcedencia de estos reparos de constitucionalidad. En todo caso, se trata más de reparos de legalidad, que de constitucionalidad, por desacuerdo con el diseño utilizado por el legislador en el nuevo procedimiento administrativo tributario, el cual, según lo ya examinado, no resulta violatorio del debido proceso, del derecho de defensa, ni de ninguna otra norma o principio que informa el Derecho de la Constitución.

### **C.4. Inconstitucionalidad del artículo 67, del Decreto N° 35688-H, reformado por Decreto Ejecutivo N° 37477-H, por conceder, inconstitucionalmente, potestades y competencias a los auditores fiscales.**

Afirma el accionante, que el artículo 67, del Decreto N° 35688-H, reformado por el Decreto Ejecutivo N° 37477-H, de 6 de diciembre del 2012, resulta inconstitucional al otorgar, ilegítimamente, potestades a los auditores fiscales, toda vez que, de conformidad con el artículo 146, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, antes de la reforma introducida por la Ley N° 9069, la resolución de la Administración Tributaria era firmada por el Director de Tributación, o bien, por los gerentes administrativos en quienes este delegare. Al desaparecer esa norma que facultaba la delegación, se infringe el artículo 11, de la Constitución Política, porque desapareció la norma autorizante. La reforma del Decreto Ejecutivo N° 21427-H, denominado “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, por Decreto N° 35688-H y el Decreto N° 37477-H, de 6 de diciembre de 2012, mediante el cual se otorgan competencias a los auditores para que emitan el acto de liquidación de oficio, resulta contrario a la Constitución Política. Por otra parte, manifiesta el accionante, que como el Decreto Autónomo no dispuso quién debía firmar

los actos administrativos de liquidación de oficio y sancionatorio, se dictó la Resolución DGT-R-011-13, del 1 de marzo del 2013, donde se dispone que los actos administrativos de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes, seguirían siendo firmadas conjuntamente por los gerentes y los subgerentes, lo cual, a todas luces, resulta ilegal, porque no es mediante una resolución que se puede hacer la delegación, sino mediante una ley. Es decir, el Director General perdió la facultad de ejercitar el instituto de la delegación, y ninguno de los servidores públicos tiene la doble idoneidad, conforme al artículo 192, Constitucional, para conocer, resolver y firmar el acto de liquidación de oficio y la resolución sancionatoria. Considera el accionante, que ni el artículo 144, del Código Tributario, ni la Ley N° 9069, ni ninguna otra regla del ordenamiento jurídico con rango de ley, autorizan la delegación de competencias tributarias a los auditores, ya que la delegación prevista en el artículo 102, del Código Tributario, es para que los gerentes resuelvan peticiones y recursos provenientes del artículo 27, Constitucional, de manera que el artículo 67, del Decreto N° 35688-H, y su reforma, Decreto Ejecutivo N° 37477-H, se arrogaron facultades no conferidas por el ordenamiento para transferir potestades de imperio, lo cual resulta en un vicio de incompetencia manifiesta, lo que produce la violación de los artículos 9, 11, 140 y 146, de la Constitución Política.

Tampoco en este extremo lleva razón el accionante, ya que la propia Ley, y los Principios del Derecho, facultan a la Administración para poder ordenar e instruir los procedimientos que ejecute, a efectos de poder llevar a cabo la función administrativa. En tesis de principio, lo relativo a las competencias, es un asunto de legalidad, no revisable en esta vía. De modo, que, si el Poder Ejecutivo otorgó competencias contrarias a la ley, o sin fundamento legal, a determinados órganos administrativos o funcionarios, es en la vía de legalidad que debe plantearse el asunto. No obstante lo anterior, y dado que esta Sala estima que las competencias otorgadas lo han sido conforme al bloque de legalidad, se hará una somera exposición de las reglas que rigen la distribución y delegación de competencias. La Ley General de la Administración Pública (LGAP), en lo que respecta a la regulación de la competencia, establece, en los artículos 59 y 60, que la competencia de los órganos administrativos puede ser asignada por reglamento interno, y puede atender a una determinación por territorio, materia, grado, tiempo y funciones. Es, concretamente, en el artículo 77, del RPT, donde se regula que la competencia de la Administración Tributaria se limita por razón del territorio y de las funciones. Así, la competencia de las Administraciones Tributarias Territoriales se circunscribe a los sujetos pasivos adscritos a estas, de acuerdo con el domicilio fiscal registrado, salvo para la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, cuya competencia es en todo el territorio nacional, pero circunscrita únicamente a los sujetos pasivos registrados como grandes contribuyentes nacionales. Asimismo, es innegable la existencia de la distribución de competencias por razón de las funciones, de forma tal que, dentro de cada Administración Tributaria Territorial o de Grandes Contribuyentes, existen órganos específicos con competencias determinadas, de manera tal que, a pesar de encontrarse en una misma Administración Tributaria Territorial, a cada órgano le asiste una competencia concreta, asignada de acuerdo con la función que ejerce. Para que la Administración pueda desarrollar las funciones que le fueron encomendadas, se vale necesariamente de los funcionarios públicos, concepto definido en el artículo 111, de la LGAP. Según la Teoría del Órgano, de conformidad con la cual los “representantes” del Estado son sus funcionarios, quienes deben ser nombrados luego de haber comprobado su idoneidad, cuando el funcionario actúa como titular del órgano, expresa la voluntad del órgano, no la suya propia, reputándose los actos realizados por el titular del órgano como emanados de este y sus consecuencias recaen sobre él. La estructura orgánica estatal tiene como propósito el desarrollo de todas las funciones que, constitucionalmente, debe cumplir el Estado. Para tales efectos, nombra funcionarios de acuerdo con un procedimiento que tiene su génesis en normas tanto constitucionales como legales. La investidura es, desde esta perspectiva, una autorización para que un funcionario trabaje en nombre del Estado costarricense. Empero, no basta la investidura, dado que el Estado tiene un complejo andamiaje de órganos e instituciones. Lo cierto es que ese mismo Estado requiere funcionarios especializados para cumplir con las múltiples funciones; por ello, los requerimientos para el nombramiento variarán según el órgano o institución en la que sean ubicados estos funcionarios. En este sentido, no es la Administración Tributaria la que, de forma antojadiza, define el perfil y las atinencias de los funcionarios para ser nombrados; es el Servicio Civil la institución que se encarga de construir un perfil de funcionario y evaluar, precisamente, la idoneidad para el ingreso a la función pública dentro de los principios esenciales que caracterizan dicho Régimen, tales como el mérito, la demostración de la idoneidad y la equidad. Esto tiene sustento en los artículos 191 y 192, de la Constitución Política. Por otra parte, el sistema de Servicio Civil, para el reclutamiento de los funcionarios públicos, se basa en una lista de profesiones atinentes al puesto, de forma tal que, al ser nombrado, cada funcionario debe cumplir los requisitos allí establecidos, aspecto que valida su accionar posterior, en el ejercicio de las funciones propias del cargo. El perfil y las atinencias del funcionario público dentro

del Régimen de Servicio Civil, se encuentran definidos en un Manual Descriptivo de Especialidades, que se refiere a competencias específicas que no necesariamente se encuentran asociadas a una determinada profesión en concreto, sino a un puesto específico. En línea con lo expuesto, los artículos 70 y 129, de la LGAP, expresamente determinan que la competencia será ejercida por el titular del órgano respectivo, y que el acto deberá dictarse por el órgano competente y por el servidor regularmente designado al momento de dictarlo. Por lo que, de acuerdo con lo dicho, los actos administrativos dictados por las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes, deben ser emitidos por los órganos competentes según la función gestionada, y firmados por los respectivos titulares en atención a esa asignación de competencias. Así, los funcionarios públicos que ejecuten el proceso de fiscalización y que suscriban los actos que de él emanen, deben tener la investidura legal necesaria, o sea, deben cumplir con todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen de Servicio Civil para su nombramiento, reputándose, por tanto, como válidos todos aquellos actos que sean dictados bajo tales condiciones.

De la integración de las normas legales citadas, así como de los artículos 144, 145, 146, e, incluso, el inciso g), del artículo 147, todos del CNPT, se puede concluir que el dictado y firma del acto administrativo de liquidación de oficio, como acto final que tiene los efectos jurídicos dispuestos en el artículo 144, del Código Tributario, y los derechos reconocidos en los artículos 145 y 156, del mismo Código, recae en el titular o máximo jerarca de cada Administración Tributaria. De esta manera, a pesar de la reforma del artículo 146, del Código, la normativa citada hace referencia a que todo acto administrativo debe ser firmado por quien legalmente esté autorizado para ello, con lo que se reconoce la competencia legal de quien a la fecha ha suscrito los actos administrativos de liquidación de oficio, es decir, de las Gerencias de las Administraciones Tributarias Territoriales y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. En sus argumentos, el accionante no toma en cuenta la estructura orgánica mediante la cual se ordena el quehacer administrativo, ni las facetas que componen el procedimiento administrativo tributario de determinación de la obligación fiscal, sea, el iter procedimental que atraviesa múltiples órganos que participan en el dictado de una serie de actos administrativos, lo que significa que deben aquilatarse a cabalidad las funciones y facultades de cada órgano participante. Además, corresponde a la Dirección General de Tributación, por medio de las diferentes Administraciones Tributarias Territoriales, y, específicamente, a cada Subdirección o Subgerencia de Fiscalización, ejercer y desarrollar el procedimiento fiscalizador. Una vez finalizada la investigación y determinada la existencia de una deuda tributaria, la Administración emite el correspondiente “Acto de Liquidación de Oficio”, el cual es suscrito por el titular o superior jerárquico de la Administración correspondiente, quien debe haber sido nombrado en su cargo con cumplimiento de todos los requisitos impuestos por el ordenamiento jurídico y el Régimen de Servicio Civil, con lo que goza, plenamente, de la investidura necesaria para actuar en nombre de la Administración Tributaria. La Dirección General de Tributación, por medio de la resolución N° DGT-R-011-13, del 1 de marzo de 2013, materializa la competencia que ostentan los órganos superiores jerárquicos de cada Administración Tributaria Territorial y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, por lo que en ningún caso podría acusarse de inconstitucional esa resolución. Asimismo, el artículo 132, del RPT, establece expresamente las facultades y competencias de los órganos encargados del control tributario intensivo. De modo tal que, no existe ninguna transgresión al principio de legalidad; todo lo contrario, la competencia de los funcionarios actuantes resulta plenamente apegada a la ley, al reglamento y a las disposiciones del Régimen de Servicio Civil. En consecuencia, no hay en ello involucrado ningún problema de constitucionalidad.

#### **C.5. Actuación de facto inconstitucional por la emisión de la Instrucción General 03-2013, del 20 de marzo de 2013, por parte de la Dirección de Fiscalización de Tributación.**

Acusa también el accionante, 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. La citada Instrucción General, se emite con fundamento en el Decreto Ejecutivo 35688-H, que fue reformado posteriormente, pero dicho decreto no confiere potestades al Director de Fiscalización para emitir instrucciones de procedimiento como las contenidas en el Instructivo General. Algo más grave sucede, pues también con el Instructivo General se suplanta a la Asamblea Legislativa, por cuanto en la Ley N° 9069 no se contempla ningún plazo de diez días como el señalado en el numeral 3.3, lo que denota que no existe ningún plazo como el contenido en el artículo 144 antes de la reforma. La Instrucción General 03-2013 es de acatamiento obligatorio para los funcionarios públicos de tributación, y contiene reglas generales de procedimiento administrativo

tributario que afecta derechos e intereses de los contribuyentes nacionales, que no tienen carácter erga omnes, y que se aplica a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. 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.

Con respecto a los anteriores planteamientos, en concreto, sobre la inconstitucionalidad de las directrices emitidas por la Administración Tributaria antes de la promulgación del reglamento que ordena la Ley N° 9069, bajo el argumento de que la Instrucción General N° 03-2013 fue emitida por un funcionario sin competencia para ello, cabe afirmar que el accionante no lleva razón y sus alegatos resultan infundados. En efecto, la Administración Tributaria lo que procuró, con dicha instrucción, fue ordenar el procedimiento de modo tal que existiera un equilibrio entre las potestades fiscalizadoras del Fisco, y los derechos y garantías de los sujetos pasivos, a través de una armonización legal necesaria e indiscutible, entre los preceptos legales establecidos en las normas 144, 171 y 186, del Código Tributario. Con lo cual, más bien, se procuró una actuación acorde con el Derecho de la Constitución.

En cuanto la citada Instrucción General, constituye un acto administrativo interno con eficacia de carácter general, ya que va dirigido a una pluralidad indeterminada o determinada de funcionarios o servidores públicos para el cumplimiento de sus deberes y la prestación eficiente del servicio público. Son, entonces, disposiciones u ordenanzas que deben respetar cierto grado de generalidad y abstracción. Además, el alcance de las instrucciones emitidas por cualquier unidad técnica de la Dirección General de Tributación, se limita a un acto administrativo interno que orienta a los funcionarios en el seguimiento de sus labores. Así, el objetivo de la Instrucción General N° 03-2013, emitida por la Dirección de Fiscalización en marzo del 2013, quedó expresado en los numerales 1 y 2, de su apartado de Disposiciones Generales, lo cual es acorde con lo expuesto.

Por otra parte, su emisión está motivada en determinados aspectos importantes y coyunturales que han de tenerse presentes. Uno de ellos, fue la entrada en vigencia de las Leyes N° 9068 y N° 9069, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal y Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, respectivamente, las cuales implicaron profundas reformas legales en el procedimiento de fiscalización, no solo a nivel de proceso como tal, sino incluso a nivel de un nuevo capítulo de derechos de los contribuyentes, el cual debe ser respetado por los funcionarios que ejercen una actuación de fiscalización. Fue en virtud de lo anterior, que se emitió la Instrucción General N° 03-2013, la cual no tiene otro objetivo que guiar, de manera adecuada y uniforme, la actuación de los funcionarios encargados de la fiscalización ante una reforma que modificó sustancialmente el procedimiento de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, así como brindar los respectivos modelos oficiales que deberían utilizarse, en cada fase del procedimiento fiscalizador. Como instrucción interna, propia de las facultades de la Dirección de Fiscalización, surge la instrucción de referencia, la cual, al ser un acto administrativo interno, no requiere en ningún caso de publicación alguna en el Diario Oficial, como lo reclama el accionante.

En cuanto al dicho del accionante, de que la emisión de la Instrucción General N°03-2013 se basó en el Decreto N° 37066-H, el cual regula aspectos de la Imprenta Nacional, y no otorga facultades ni contiene ninguna disposición que se refiera a la Administración Tributaria, es claro que se debió a un simple error material cometido por la Dirección de Fiscalización en el momento de elaborar la Directriz, que no genera nulidad alguna, puesto que su emisión tiene fundamento en el Decreto Ejecutivo N° 35688-H, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, el cual fue reformado por medio del Decreto Ejecutivo 37065-H, con lo cual, se pone en evidencia que el error material en que se incurrió lo fue en la referencia del último número de los decretos mencionados, donde se cambió el 5 por el 6. Pero, sin necesidad de hacer mayor esfuerzo, es fácil darse cuenta de que se trata de un simple error, sin que de ello se derive nulidad o perjuicio alguno, y mucho menos desde el ámbito constitucional.

Por otra parte, en el inciso h), del artículo 18, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, según reforma operada mediante Decreto Ejecutivo 37065-H, se establecen las funciones que corresponden a la Dirección de Fiscalización, de lo cual se concluye que la Dirección de Fiscalización está debidamente facultada y tiene competencia para dictar o emitir instrucciones donde se oriente y guíe a sus funcionarios en el trámite procedimental y la documentación oficial que debe ser utilizada, y cuyo cambio se originó en una reforma legal que entró en vigencia desde su publicación, en setiembre de 2012. De modo que, el Director de Fiscalización, en ningún momento, transgredió sus competencias, ni mucho menos violentó mandatos constitucionales como pretende hacerlo ver el accionante; por el contrario, su actuación ha sido plenamente apegada a derecho.

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. En conclusión, lo actuado por la Administración Tributaria, no solo está ajustado a derecho y al ámbito de sus competencias y atribuciones, sino que lo acordado ha sido no solo para poder implementar los cambios que la nueva legislación tributaria introdujo en materia procedimental y de otra índole, sino en resguardo de los derechos del administrado potenciados con la reforma.

#### **D. Acción tramitada en expediente número 14-013742-0007-CO.**

##### **D.1. Inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según reforma por Ley N° 9069, por implicar un retroceso y un menoscabo en la tutela de los derechos fundamentales consagrados a favor de los contribuyentes, en particular, del derecho al debido proceso y del derecho de defensa.**

El accionante acusa la inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que considera que con la reforma introducida al citado artículo 144, se produjo un retroceso y un menoscabo en la escala de los derechos fundamentales consagrados a favor de los contribuyentes, y dentro de los derechos que se han visto afectados, está el derecho al debido proceso y el derecho de defensa. En el caso de los artículos acusados de inconstitucionales, afirma el accionante, que los artículos 144 y 192, del Código Tributario, han venido a imponer un pseudo debido proceso, anacrónico, en el que, indebidamente, se faculta la formación de un acto administrativo ablativo o ablatorio de manera automático, sin procedimiento administrativo legitimante que lo permita, de previo al dictado del acto final, que deriva en la creación de un título ejecutivo, que violenta el derecho de defensa del contribuyente, por cuanto habilita a las oficinas competentes para certificar los adeudos y, consecuentemente, conformar títulos ejecutivos capaces de habilitar el apremio sobre el patrimonio de los contribuyentes, tan pronto la administración tributaria dicta el acto administrativo de liquidación. Es decir, que con la modificación que introduce la Ley N° 9069, el procedimiento administrativo de determinación tributaria se reduce y limita a la fiscalización de la administración tributaria, convocatoria a una audiencia presencial del contribuyente, en la que se informan los resultados de las actuaciones, y se propone la regularización que corresponda, sin que quepa recurso contra esta, ante lo cual aquel puede, dentro del efímero plazo de cinco días, manifestar su disconformidad y pagar dentro de los siguientes treinta días, o bien, manifestar su disconformidad, ante lo cual se le notifica en los diez días siguientes el acto administrativo de liquidación de oficio, y se le previene el pago del adeudo dentro de los treinta días siguientes, a menos de que rinda una garantía del cien por ciento del monto del cobro más los intereses proyectados. Y es a partir de ese momento en que el acto administrativo de determinación y liquidación del tributo es final, ejecutorio y ejecutivo, pudiéndose conformar, con una sola certificación del adeudo, el título ejecutivo necesario para proceder con el apremio del patrimonio del contribuyente. Si se observa el procedimiento, se nota que, en ningún momento, se oye previamente 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.

Considera el accionante, que resulta ilógico, que el debido proceso regulado en el artículo 144, y su Reglamento, no se dé hasta que el asunto ya esté decidido, declarado el derecho y liquidado el adeudo. Es, precisamente, en ese momento, que se prevé la posibilidad para que el contribuyente pueda impugnar el acto por medio de los recursos de revocatoria y apelación, alegar y presentar la prueba sobre los cargos ya declarados, liquidados

de ejecutados. Agrega el accionante que, contrario a lo dicho por la Sala Constitucional al analizar sendos recursos presentados contra las actas de conclusión fiscalizadora, las propuestas de regularización y los actos de liquidación, a tenor del procedimiento anterior, tenían la condición de actos preparatorios, sin efecto propio, en tanto, actualmente, con la reforma del artículo 144, los actos de liquidación se constituyen en acto final, ejecutivo y ejecutorio, que causa estado, y es, precisamente, contra dicho acto que se pueden ejercer los recursos de revocatoria y apelación, pero sin efectos suspensivos, mientras que en el régimen anterior, procedía el reclamo administrativo, con suficiente tiempo para prepararlo y oportunidad para ofrecer pruebas que la administración debía resolver de manera motivada. De modo que, era esa resolución motivada y emitida después de verificada el acta de conclusión de fiscalización, la propuesta de regularización, el acto de liquidación y el reclamo contra este, el que constituía el acto final contra el que cabían los recursos de revocatoria y apelación, siendo ejecutivo y ejecutivo solamente cuando el contribuyente no presentara impugnación.

También aduce el accionante, que teniendo en cuenta el cambio en el procedimiento introducido por los artículos 144 y 192, del Código Tributario, es que se puede afirmar que dicha normativa vacía de contenido el derecho de defensa, por existir un vicio integral del proceso. Afirma el accionante, que, con el nuevo procedimiento, los artículos 144 y 192, del Código de Rito, resultan inconstitucionales por violación grosera del debido proceso y principio de defensa, pues la participación que exigen los artículos 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos, 39 y 41, de la Constitución Política, debe efectivizarse de manera previa, pues no basta con que pueda impugnarse el acto final, cuando este, por ser ejecutivo y ejecutorio, ya causa estado y perjudica los intereses y derechos del contribuyente.

Las inconstitucionalidades que plantea el accionante, en relación con el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya fueron analizadas, y rechazadas, en los apartes A.1, A.2 y B.1, de la parte considerativa de esta sentencia. Por otra parte, con respecto a los alegatos de inconstitucionalidad planteados contra el artículo 192 -vigente- del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esta Sala, por Voto interlocutorio N° 2014-014960, de las 15:30 horas del 10 de setiembre de 2014, rechazó de plano parcialmente la acción N° 14-013742-0007-CO, en lo que a la alegada inconstitucionalidad del artículo 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecta, debido a que, en relación con esa norma, la acción no cumplía los requisitos de admisibilidad. Por ello, no procede analizar las inconstitucionalidades alegadas en la acción en torno a esa norma, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá sobre la norma en cuestión.

D.2. Inconstitucionalidad del artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por revivir la figura del *solve et repete*.

Acusa el accionante, que la redacción actual del artículo 144, del Código Tributario, revive la figura del *“solve et repete”*, que como bien lo ha dicho la Sala Constitucional, es una figura en desuso que imponía la obligación de pago a los administrados, previo a discutir el asunto en vía administrativa o judicial. Tal situación se da con el párrafo cuarto, del artículo 144, del Código Tributario, porque se obliga al contribuyente a pagar dentro de los treinta días de notificado el acto de liquidación de oficio el principal, o a rendir garantía por el principal y los intereses proyectados, para poder discutir la legalidad de la determinación realizada en vía administrativa, lo cual niega el derecho a la tutela judicial efectiva, y contraría lo dispuesto en el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Estos argumentos, ya también fueron analizados, sin que se encontrara vicio de constitucionalidad alguno, en los apartes A.1, A.2 y B.1 de la parte considerativa de esta resolución, por lo que basta con remitir al accionante a lo allí dicho. Así, la acción resulta improcedente también en cuanto a este extremo.

E. Reclamos de inconveniencia del artículo 144 CNPT por violación del artículo 8.1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 7, de la Constitución Política (acciones de inconstitucionalidad acumuladas tramitadas en expedientes N° 14-012588-0007-CO y 14-013019-0007-CO).

En términos generales, los accionantes consideran que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, violenta lo dispuesto en el artículo 8, de la Convención Americana de Derechos Humanos, en tanto se coarta el derecho de los contribuyentes a que sus asuntos de orden fiscal sean conocidos por un tercero imparcial, ya que se procede con la ejecución de un acto administrativo que determina la cuantía de la supuesta obligación tributaria, incumpliendo el mandato constitucional del artículo 7, de la Constitución Política. Se estima que, con la reforma que introduce la Ley N° 9069, el artículo 144, del Código Tributario, se vació de contenido 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. Con el nuevo artículo 144, se instaura, en el ordenamiento jurídico costarricense, la obligación de los contribuyentes de liquidar las deudas fiscales determinadas de oficio por los órganos fiscalizadores de la Dirección General de la Tributación, sin que exista, previamente, la revisión de un tercero independiente e imparcial del procedimiento administrativo, que otorgue la respectiva audiencia al sujeto pasivo en defensa de sus derechos, tal y como lo establece la Convención. Al limitarse el acceso a una instancia independiente e imparcial, se condiciona el acceso al derecho fundamental de defensa consagrado en el artículo 39, de la Constitución Política, y 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Se argumenta que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido en su jurisprudencia, que las garantías del precitado artículo 8, son de aplicación no solo a la materia penal, sino para efectos de la determinación de obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, e, igualmente, aplicable a los procedimientos administrativos. Por ello, la ejecución en materia fiscal supone la determinación previa de la obligación tributaria que, según lo consagrado en la Convención, debe ser realizada por una tercera persona independiente e imparcial. Se afirma que el acto que deriva de la aplicación del artículo 144, a pesar de ser aparentemente válido y eficaz, no debe ser ejecutable hasta que haya sido revisado por aquel tercero imparcial; un juzgador que asuma la función de acusar y a la vez decidir el caso, como lo es la Administración, es claramente un infractor del principio del juez imparcial. No obstante, a pesar de las prohibiciones de rango internacional que derivan del artículo 8.1, de la Convención Interamericana, en cuanto a la imparcialidad que debe tener el juzgador, el legislador, a partir de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, optó por instaurar, como regla general, la posibilidad de ejecución del acto administrativo de liquidación de oficio, de previo a su firmeza administrativa, incumpliendo lo indicado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y, consecuentemente, lo dispuesto en el artículo 7, de la Constitución Política, al crear una norma contraria a lo dispuesto en el Convenio Internacional, con omisión de introducir garantías procesales que permitan equilibrar los efectos de la liquidación tributaria y el derecho a la tutela judicial efectiva. Así, aún en el supuesto en que se rinda la garantía prevista en el artículo 144, se sigue lesionando el marco constitucional, al ser vedado el conocimiento de un tercero imparcial sobre los alegatos que presente el contribuyente; ello, por cuanto la ejecución práctica del otorgamiento de una garantía en el sistema financiero, dista mucho de ser un medio alterno de pago del adeudo, dado el alto costo financiero que conlleva, así como la dificultad para que, dentro del plazo de treinta días, pueda ser rendida. Por otra parte, la adopción de medidas cautelares en vía administrativa, o en vía judicial que suspenda la ejecución del acto administrativo, tampoco son argumentos de derecho a favor de lo contemplado en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dado que se trata de un proceso adjetivo, el cual se encuentra en función del proceso principal y bajo ningún supuesto se entiende que viene a conocer sobre las razones de fondo del acto administrativo, como tercero independiente e imparcial, tal cual lo ordena el artículo 8, de la Convención. El propósito de la medida cautelar es garantizar la eventual eficacia de la sentencia, no resolver por el fondo, ni mucho menos adelantar criterios sobre la posible resolución, sino garantizar que una eventual sentencia, en el evento de que sea acogida, se pueda hacer efectiva. Con fundamento en lo expuesto, se considera que el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lesiona el artículo 8, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y, por ende, el artículo 7, de la Constitución Política.

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. Es cierto que, globalmente considerada, la Administración es juez y parte cuando revisa sus propios actos; pero, cuando el legislador otorga el carácter de ejecutivo y ejecutable al acto administrativo final, a pesar de no estar en firme, no puede ser que el mismo funcionario participe en todas las etapas del procedimiento administrativo y dicte el acto final, sin que sea revisado -de oficio-, antes de su ejecución, por otro funcionario, pues esto vulnera el debido proceso y el derecho de defensa del administrado, además de que compromete gravemente el principio de imparcialidad con el que debe actuar la Administración Pública, en la satisfacción de los intereses de la colectividad. 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, que establece:

*“Artículo 8. Garantías Judiciales 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.*

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. Por ello, la reforma operada en el artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, es inconstitucional e inconveniente y debe ser eliminada del ordenamiento jurídico.

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, aún cuando no estén firmes, con el fin de presentar un proceso ejecutivo ante la autoridad judicial respectiva. Esta norma, aún 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, aún 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.

VII.- Inconstitucionalidad de los artículos 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H de 7 de marzo de 2014.

Los artículos 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H de 7 de marzo de 2014, Reglamento de Procedimiento Tributario, regulan el tema de las garantías que puede rendir el interesado, las condiciones para ello, así como su monto y plazo, a fin de garantizar el adeudo tributario que se le cobra. Dichos artículos establecen:

*“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.*

*Las garantías deben otorgarse en todos los casos a favor del Ministerio de Hacienda.*

*(Así reformado por el artículo 13 del Decreto Ejecutivo N° 39673 del 28 de enero del 2016)*

*Artículo 183.- Monto de la garantía y plazo.*

*1) Para los efectos de suspender el cobro de la deuda, conforme al 144 del Código, la garantía debe rendirse por un plazo mínimo de un año y debe cubrir la suma de la deuda tributaria más los intereses proyectados, calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía.*

*El contribuyente podrá prorrogar la garantía sucesivamente, con al menos un mes de antelación a su vencimiento, por plazos mínimos de un año en tanto el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva su reclamo, en cuyo caso se calculan los intereses de los anteriores años con las tasas vigentes correspondientes, más los intereses proyectados, calculados con la tasa vigente al momento de prorrogarse la garantía.*

*En caso de no prorrogar la garantía esta se ejecutará de forma inmediata, una vez vencido el plazo de su otorgamiento.*

*Cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme, la Administración Tributaria reembolsará al interesado el costo de la constitución de las garantías rendidas, previa demostración por parte del interesado del importe.*

*2) Para los efectos de garantizar un fraccionamiento de pago, el monto de la garantía deberá ser 1,1 veces el monto de la deuda tributaria más sus intereses proyectados a la fecha de vencimiento de la facilidad de pago, calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía.”*

Lo primero que deja patente el análisis de la normativa, es que las opciones que se otorgan al sujeto pasivo para la rendición de la garantía son sumamente limitadas. No existe, por ejemplo, la posibilidad de que el sujeto pasivo pida a la Administración que le sustituya la garantía por una que sí pueda cubrir. Tampoco se prevé que, en los casos en que el adeudo tributario sea de poco monto, la Administración pueda dispensar, de forma total o parcial, al obligado de cubrir la garantía, ni tampoco se contempla la posibilidad de esa misma medida en los casos en que se compruebe que el sujeto pasivo carece de los bienes suficientes para garantizar el adeudo, ni cuando la ejecución del patrimonio afecta sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa, así como el nivel de empleo de la respectiva actividad. Esta evidente falta de opciones con respecto a la garantía, coloca al sujeto pasivo en una situación muy comprometida de desprotección frente a las potestades de la Administración, que podría significar su quiebra o insolvencia. Dado que el legislador, al introducir el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios con la reforma al artículo 144, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según Ley N° 9069 de 10 setiembre del 2012, no creó, concomitantemente, un sistema flexible y amplio de garantías que provea al sujeto pasivo de diversas y efectivas opciones para garantizar el adeudo y, en los casos de comprobada imposibilidad para rendirla, autorizar a la Administración Tributaria a dispensar su rendimiento, materia que es reserva de ley, los artículos 182 y 183 del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario, deben ser declarados inconstitucionales y, en consecuencia, se anulan del ordenamiento jurídico. En cuanto al artículo 182 citado, se anula tanto la reforma operada por Decreto Ejecutivo N° 39673 del 28 de enero del 2016, como su texto anterior, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido.

VIII.- Sobre gestiones. Las gestiones presentadas por William Lee Royster, en su condición de Gerente con facultades suficientes para este acto de Guapizul Sociedad de Responsabilidad Limitada; Carlos Vargas Durán, en su condición de Director General de Tributación; Gabriel Echeverría

De Céspedes, en su condición de representante legal de T.C. La Costa Sociedad Anónima; Alexander Mauricio Araya Mena, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa Transporte Orosi Siglo XXI Sociedad Anónima; Larry Dean Goldthorpe, en su condición de Presidente con facultades legales suficientes para este acto de la empresa Coripont Sociedad Anónima; y Carlos Luis Ocampo Cruz, en su condición de representante legal de la empresa Indianápolis Sociedad Anónima, a fin de que se tenga por suspendida la aplicación del artículo 153, del Reglamento de Procedimiento Tributario, desde el momento en que fue admitida para su trámite las acciones de inconstitucionalidad acumuladas, así como la solicitud de anulación de una serie de oficios, carecen de interés actual, debido a que la Sala, en esta sentencia, resuelve sobre el fondo de las acciones planteadas, por lo que se omite pronunciamiento alguno al respecto.

**IX.- Razones separadas de los Magistrados Jinesta Lobo y Hernández Gutiérrez, con redacción del primero.**

**IX/I.- Principios generales de la justicia tributaria material: rango constitucional y eficacia plena.** Todo sistema tributario debe observar y respetar varios principios de rango constitucional denominados de la “justicia tributaria material”, por cuanto, tienen un contenido sustancial y no meramente formal. Dentro de tales principios destacan la generalidad, la igualdad, la progresividad, la capacidad contributiva, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad. Estos principios de la justicia tributaria material encuentran pleno asidero en el Derecho de la Constitución, por lo que son de directa e inmediata aplicación y permean, transversalmente, todo el sistema tributario y, por consiguiente, su adecuada interpretación y aplicación por cualquier operador jurídico. Es menester señalar que tales principios no solo deben orientar e inspirar el ordenamiento jurídico tributario material, sino, también, el adjetivo o formal, relativo a los procedimientos y procesos jurisdiccionales de carácter tributario que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para la defensa, reclamo, garantía y protección de sus derechos. No importa si tales principios generales se encuentran expresamente enunciados o razonablemente implícitos, lo cierto del caso es que son principios generales supuestos o presupuestos que informan el entero ordenamiento jurídico. Como cualquier principio general del Derecho Constitucional, en este caso del Derecho Constitucional Tributario, tienen una eficacia jurídica plena y directa o un carácter preceptivo indiscutible, siendo de obligatorio acatamiento. Su contenido no se encuentra predeterminado, ni es cerrado, resulta, como es consustancial a todo principio general del Derecho, dinámico, elástico y evolutivo, de modo que casuística y progresivamente se puede ir reconociendo y definiendo sus contornos. Tales principios generales, son, indiscutiblemente, fuentes jurídicas no escritas del ordenamiento jurídico tributario y, por cierto, de la mayor jerarquía y rango, por tener sustento constitucional. Sirven para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento jurídico tributario escrito y, tratándose de los principios de la justicia tributaria material, tienen rango, potencia y resistencia constitucional, por cuanto contribuyen a integrar y delimitar el bloque de constitucionalidad. La jurisdicción Constitucional tiene por uno de sus objetos principales “garantizar la supremacía de las normas y principios constitucionales” (artículo 1° Ley de la Jurisdicción Constitucional), lo que denota el carácter directamente vinculante y obligatorio de tales principios. Lo anterior es confirmado por el artículo 73, inciso a), de la Ley de la Jurisdicción Constitucional cuando preceptúa que “Cabrá la acción de inconstitucionalidad: a) Contra las leyes y otras disposiciones generales (...) que infrinjan, por acción u omisión alguna norma o principio constitucional”.

**IX/II.-** En particular sobre los principios generales de no confiscatoriedad y de igualdad. Para resolver el caso concreto, interesan de manera particular, los principios generales de la justicia tributaria material de no confiscatoriedad y de igualdad. La no confiscatoriedad como principio sustancial, supone que el sistema tributario debe preservar la intangibilidad relativa del patrimonio (integrado por la propiedad, derechos materiales e inmateriales, renta, créditos, capital, etc.), de modo que las personas no se vean arbitrariamente privadas del mismo en una porción sustancial o significativa que suponga su empobrecimiento sin causa. Al contribuyente, no se le puede detraer, mediante la recaudación tributaria, una porción sustancial o significativa de su patrimonio al punto de empobrecerlo o arruinarlo injustamente. En un sentido positivo, significa que a los contribuyentes se les debe garantizar, como intangible, una porción sustancial, significativa y razonable de su patrimonio. La confiscación transforma el deber y la obligación de contribuir con los gastos públicos, entendida como carga general, en un sacrificio especial. Desde el momento en que la contribución tributaria es confiscatoria, se excede el límite de lo que un contribuyente puede soportar o tolerar razonablemente, convirtiéndose, entonces, en un sacrificio o carga singular para su patrimonio, propiedad y derechos que no tiene el deber u obligación de soportar. 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. En lo relativo al principio de igualdad tributaria, debe decirse que la regla general es que a todos los contribuyentes se les debe dar un trato igual, salvo cuando entre éstos existan diferencias justificadas objetiva y razonablemente que ameriten un trato diferenciado. Precisamente por eso, debe admitirse que no puede brindarse un trato igual cuando existan presupuestos de hecho indicativos de capacidad económica sustancialmente diferentes. En efecto, en materia tributaria debe tratarse a los iguales como iguales y a los desiguales como tales. Para actuar el principio de igualdad, resultan esenciales el principio de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y el de progresividad, al permitir efectuar diferenciaciones de tipo cuantitativo y cualitativo, siempre que sean razonables y proporcionadas. El principio de igualdad en materia tributaria, se induce de la relación de los ordinales 18 y 33 de la Constitución Política.

**IX/III.- Regla *solve et repete*.** La regla del *solve et repete* en materia tributaria significa que el contribuyente debe pagar el adeudo tributario determinado de oficio, antes de poder discutirlo en sede administrativa o jurisdiccional. Esta regla encontró fundamento en el privilegio de la auto-tutela declarativa y ejecutiva de las administraciones públicas, en la prerrogativa pública de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y su consecuente ejecutividad y ejecutoriedad. Se trata de una regla ideada dentro de la ya superada fase del Estado legal de Derecho, para lograr el fin de una celeridad y efectiva recaudación tributaria y evitar que los contribuyentes difieran el pago de los tributos determinados por la administración tributaria con presuntas reclamaciones infundadas o de mala fe. Evidentemente, también tiene sustento en concepciones que le dan preponderancia y mayor valor, en la relación tributaria, a los poderes de la autoridad tributaria que a los derechos de los contribuyentes, por eso encuentra sustento en viejas fórmulas que privilegian la recaudación tributaria como el *in dubio pro fisco*. En el marco del Estado constitucional de Derecho, donde imperan los derechos fundamentales (in dubio pro homine o pro persona), los valores y principios constitucionales (supremacía constitucional), la regla del *solve et repete*, ha sufrido serias objeciones. Nótese que la aplicación irrestricta de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo en materia tributaria tiene grandes inconvenientes, cuando la determinación tributaria efectuada por la administración tributaria impacta de manera considerable el patrimonio, la propiedad, la renta, el capital o, en general, los ingresos de los contribuyentes. Bastará una equivocación, por una interpretación o aplicación indebida de la normativa o de los conceptos jurídicos indeterminados usados por ésta, por parte de la administración tributaria, para fulminar la capacidad económica de un determinado contribuyente al compelerlo al pago del adeudo tributario antes de discutir el asunto en vía administrativa o jurisdiccional. Circunstancia que puede conducir, irremisiblemente, a un estado de ruina y de cesación de pagos, sea de insolvencia o quiebra, lesionándose gravemente la economía y el mercado cuyo equilibrio y protección, también, son bienes constitucionales.

**IX/IV.- Inconstitucionalidad de la regla *solve et repete*.** El parámetro de constitucionalidad o “Derecho de la Constitución”, se encuentra conformado por el conjunto de valores, principios, normas y jurisprudencia constitucional. La inconstitucionalidad surge cuando se infringe alguno de los componentes de ese bloque de constitucionalidad que tiene un rango, una jerarquía y una supremacía superior. En el caso de la regla *solve et repete*, la inconstitucionalidad deriva de la infracción manifiesta de una serie de principios, derechos fundamentales contenidos en normas constitucionales y de la propia jurisprudencia constitucional previamente establecida. Los elementos del parámetro de constitucionalidad infringidos por la regla *solve et repete*, son los siguientes:

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, con respeto de los derechos al debido proceso y la defensa por un tercero imparcial e independiente. Debe agregarse que en el caso costarricense el acceso a la justicia o la tutela judicial efectiva, en materia de litigios tributarios es de carácter especializado, al existir una jurisdicción contencioso-administrativa creada en el propio texto constitucional, concretamente en el ordinal 49, cuyo objetivo constitucional esencial es “*garantizar la legalidad de la función administrativa del Estado, de sus instituciones y de toda otra entidad de derecho público*”. De modo, que tratándose de controversias de carácter administrativo o tributario, la tutela judicial efectiva es actuada por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. 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.

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 de los límites materiales del poder tributario, establecido en los ordinales 18, 40 y 45 de la Constitución Política.

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. La lesión del principio de igualdad no acaba ahí, ya que, la regla, per se, resulta un privilegio injustificado y desproporcionado de la administración tributaria o del fisco, que no encuentra un fundamento objetivo y razonable que lo explique, por cuanto, en todo caso, una vez que el órgano jurisdiccional se pronuncie el contribuyente deberá hacer pago del adeudo tributario, junto con los intereses y las sanciones pecuniarias procedentes. Nótese, incluso, que el Código Procesal Contencioso-Administrativo, actualmente, recoge el reajuste o indexación de las obligaciones pecuniarias (artículo 123), tanto en garantía del administrado como de la propia administración tributaria, con lo que esta última percibe, a pesar de los plazos corridos durante la impugnación en sede administrativa o judicial, el crédito tributario completamente actualizado o a valor presente al momento del pago efectivo. La irrazonabilidad del privilegio de la regla *solve et repete*, deriva de la infracción manifiesta al principio de la proporcionalidad, por cuanto el fin perseguido que es la correcta y adecuada recaudación y gestión tributaria, no puede justificar la lesión de derechos fundamentales y humanos esenciales como la tutela judicial efectiva, el acceso a la justicia, al debido proceso y la defensa.

4.- Lesión de la jurisprudencia constitucional. La Sala Constitucional, en reiteradas ocasiones, ha objetado la constitucionalidad de la regla *solve et repete*.

En el Voto No. 1420-91 de las 9 horas del 24 de julio de 1991, la Sala Constitucional estimó lo siguiente:

*“I.- (...) 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 (...)”*

Ulteriormente, en el Voto No. 8621-98 de las 17 horas del 1° de diciembre de 1998, al impugnarse el artículo 47 del Reglamento de Patentes Municipales del Cantón Central de San José, la Sala Constitucional, además de reiterar el ya citado Voto No. 1420-91, consideró lo siguiente:

*“I.- El artículo impugnado dice así: “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 (...)*

*II.- (...) 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 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 un derecho a apelar y por otro lo sujeta al pago de un monto económico, es dar un derecho a medias o en pura apariencia. No es razonable entonces mezclar el pago de tributos con la posibilidad de discutir quién tiene jurídicamente la razón con respecto a un punto distinto o accesorio de la exigencia del pago. En consecuencia, procede declarar inconstitucional la limitación contenida en el artículo 47 citado, que exige para la tramitación de los recursos contra la calificación o recalificación, el requisito formal de estar totalmente al día en el pago de la imposición determinada por la Sección de Patentes. Si la municipalidad desea cobrar tributos atrasados, deberá ejercer los mecanismos normales y razonables para el cobro de los mismos”.*

A partir de los votos citados, queda en evidencia la existencia de una pauta jurisprudencial nítida e inequívoca en el sentido de estimar inconstitucional la regla del *solve et repete*. En definitiva, la regla *solve et repete* quebranta los derechos a la tutela judicial efectiva, de acceso a la justicia, el debido proceso y la defensa (artículos 41, 49 constitucionales), a la igualdad (artículos 18 y 33 constitucionales), el principio de la no confiscatoriedad (artículos 18, 40 y 45 constitucionales) y la propia jurisprudencia constitucional preexistente.

IX/V.- Inconvencionalidad de la regla *solve et repete*. Los Tribunales, Cortes y Salas Constitucionales deben ejercer, a instancia de parte o de oficio, un control de convencionalidad difuso de las normas nacionales o locales impugnadas en una acción de inconstitucionalidad (doctrina surgida a partir de las Sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los casos *Almonacid Arellano* y otros c/. Chile de 26 de septiembre de 2006 –considerando 124-, *La Cantuta* c/. Perú de 29 de noviembre de 2006 –considerando 173-, *Boyce* y otros c/. Barbados de 20 de noviembre de 2007 –considerando 78-, *Trabajadores cesados del congreso -Agua de Alfaró* y otros- c/. Perú de 24 de noviembre de 2006 –considerando 128-, *Fermín Ramírez* y *Raxcacó Reyes* c/. Guatemala de 9 de mayo de 2008 –considerando 63-, *Cabrera García* y *Montiel Flores* c/. México de 26 de noviembre de 2010 y *Gelman* c/. Uruguay de 24 de febrero de 2011; en igual sentido la obra colectiva *El control difuso de convencionalidad* –Eduardo Ferrer Mac-Gregor, coord., México, Fundap, 2012, 492 pp.). El parámetro de convencionalidad, se encuentra integrado por las convenciones, protocolos o declaraciones en materia de derechos humanos del sistema interamericano, las sentencias y las opiniones consultivas de las Corte Interamericana de Derechos Humanos que han interpretado tales instrumentos. De ahí que se impone examinar la convencionalidad de la regla *solve et repete*. En primer término, debe señalarse que ordinal 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece lo siguiente:

*“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.”*

Evidentemente, esta norma de la Convención Americana comprende, expresamente, la determinación de las obligaciones tributarias, por cuanto, menciona, específicamente, las “*obligaciones de orden (...) fiscal*”. Esto significa que, también, en la materia tributaria y fiscal, se precisa de la heterotutela para imponerle a un contribuyente una obligación de pago, claro está, si éste último no decide pagar o garantizar el pago voluntariamente. Si el contribuyente decide discutir los alcances de la determinación tributaria de oficio, será entonces, un juez tribunal competente, independiente e imparcial el que debe compeler al pago, tal y como sucede en cualquier otra materia. De esta manera, se excluye, del ámbito tributario, cualquier referencia a la potestad pública de la autotutela declarativa y ejecutiva y, por ende, a la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, que son institutos que quedan limitados para la materia estrictamente administrativa. Debe tomarse en consideración que la norma se refiere a “*Toda persona*”, con lo que se incluye tanto a las físicas como a las jurídicas y, en caso de tener duda sobre la inclusión de las últimas, es menester acudir al numeral 29 de la propia Convención Americana que impone interpretarla de manera que tenga un efecto extensivo para el reconocimiento de cualquier derecho derivado de la forma democrática representativa de gobierno. En otro orden de consideraciones, el numeral 21 de la Convención Americana da protección a la propiedad privada, admitiéndose, únicamente, la privación de los bienes

por razones de utilidad pública o de interés social con indemnización justa o limitaciones por razones de interés social, con lo que, a contrario sensu, no admite la confiscación del patrimonio que supone su detracción sin previa indemnización y, por consiguiente, el alcance confiscatorio que puede tener la aplicación de la regla *solve et repete*.

Asimismo, el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra el derecho a la igualdad ante la ley de “Todas las personas”, lo que demanda que a los desiguales se les trate como tales, admitiendo aquellas diferencias que tengan una justificación objetiva y razonable, siendo que la regla del *solve et repete* aplicada rígidamente, como se indicó, discrimina a los contribuyentes con menor capacidad económica.

De otra parte, en la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Cantos Vs. Argentina de 28 de noviembre de 2002, a propósito del cobro de una tasa judicial exorbitante a un justiciable por la justicia interna de esos país para conocer y resolver una demanda (3% del valor de estimación de la litis, más la multa correspondiente), ese órgano regional consideró lo siguiente:

*“50. Esta disposición de la Convención consagra el derecho de acceso a la justicia. De ella se desprende que los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos. Cualquier norma o medida del orden interno que imponga costos o dificulte de cualquier otra manera el acceso de los individuos a los tribunales, y que no esté justificada por las razonables necesidades de la propia administración de justicia, debe entenderse contraria al precitado artículo 8.1 de la Convención. “*

También, la Corte Interamericana en este caso, subrayó que el acceso a la justicia se encuentra dispuesto en el Pacto de San José en el ordinal 25 “Protección judicial” que contempla el derecho de toda persona “a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”. En esta sentencia del caso Cantos vs. Argentina de 2002, la Corte Interamericana consideró, al respecto, lo siguiente:

*“52. (...) Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana. ”.*

La Corte Interamericana concluyó de la siguiente manera:

*“54. (...) que la suma fijada por concepto de tasa de justicia y la correspondiente multa constituyen, a criterio de este Tribunal, una obstrucción al acceso a la justicia, pues no aparecen como razonables, aun cuando la mencionada tasa de justicia sea, en términos aritméticos, proporcional al monto de la demanda. Esta Corte considera que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho. En consecuencia, el monto por cobrar en el caso en estudio no guarda relación entre el medio empleado y el fin perseguido por la legislación Argentina, con lo cual obstruye, evidentemente, el acceso a la justicia del señor Cantos, y en conclusión viola los artículos 8 y 25 de la Convención. 55. Este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio.”*

En definitiva, la regla del *solve et repete*, infringe de manera evidente los siguientes componentes del parámetro de convencionalidad: a) los artículos 8.1, 21, 24 y 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dado que, constituye un obstáculo injustificado e irrazonable para acceder a la tutela judicial efectiva, puede tener efectos o alcances confiscatorios, contraria el derecho a la igualdad de los contribuyentes, dado que afecta más intensamente a los contribuyentes con menor capacidad económica y lesiona el derecho de las personas a un recurso sencillo, rápido y efectivo y b) la doctrina establecida en la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Cantos Vs. Argentina de 28 de noviembre de 2002.

**IX/VI.- Inconstitucionalidad e inconventionalidad del ordinal 144, párrafo 4º, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al incorporar la regla *solve et repete*.** El artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios tiene, después de la reforma por la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, una redacción que ha sido impugnada en las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. La norma cuestionada establece en su párrafo 4º 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). Los términos imperativos de la norma quedan fuera de toda duda cuando afirma que el “ingreso respectivo deberá hacerse”, no se trata de una facultad u opción para el contribuyente, por cuanto, no se indica que “podrá hacerse”, la norma dispone, imperativamente, que el contribuyente, debe, en los 30 días siguientes, hacer el ingreso respectivo o rendir la garantía, no tiene otra alternativa. Nótese, incluso, que a tenor del artículo 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario, las garantías se rinden “*Para los efectos de suspender el cobro de la deuda”* y deben “ *cubrir la suma de la duda tributaria más los intereses proyectados, calculados con la tasa vigente al momento de constituirse la garantía”*. Tal forma de redacción de la norma impugnada, indubitable y necesariamente, evoca, directa e indirectamente, la regla del *solve et repete*, por cuanto, el contribuyente no tiene más opción, en ese plazo de 30 días, que pagar la deuda tributaria o rendir garantía suficiente. 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, imprecendente por resolución administrativa firme, debe la administración reembolsarle al contribuyente. La norma fue redactada de manera que habilita, expresamente, a la administración tributaria para que le exija al contribuyente el pago efectivo del adeudo y sus accesorios rinda garantía suficiente, no teniendo otra alternativa u opción. Nótese, adicionalmente, la coincidencia en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación del acto de liquidación, de los artículos 144, párrafo 4º, y 145, inciso a), del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tanto para pagar el adeudo o rendir garantía suficiente como para interponer el recurso de revocatoria. Tal coincidencia temporal, podría dar fundamento a una errónea interpretación por parte de la administración tributaria en el sentido de exigir el pago del adeudo o la rendición de la garantía, antes de conocer y resolver los recursos administrativos. 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*. Adicionalmente, si las resoluciones administrativas que conocen y resuelven los recursos ordinarios de carácter administrativo le son adversas al contribuyente, esto es denegatorias de sus pretensiones y confirmatorias del acto de liquidación, la norma permite fundar la errada interpretación, por parte de la administración tributaria, de que no habrá reembolso al contribuyente, con lo que el *solve et repete* se prolongará a la fase jurisdiccional, erigiéndose en un grave, injustificado e irrazonable obstáculo para acceder a la tutela judicial efectiva impartida por la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria. 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 considerando 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.

**IX/VII.- Vaciamiento del contenido esencial del debido proceso por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, particularmente, del tiempo razonable y proporcionado para ejercer la defensa.** La determinación de la obligación tributaria, es un acto de gravamen, precisamente, por imponerle al contribuyente el pago de un adeudo tributario y de sus accesorios, en esa medida debe estar precedido de un procedimiento previo que garantice, adecuada y razonablemente, el debido proceso y la defensa. Si bien el fin de procurar la recaudación de los ingresos públicos puede justificar procedimientos más sencillos y celeres, eso no significa que puedan vaciarse garantías mínimas que hacen parte del contenido esencial de los derechos al debido proceso y a la defensa, incluso proponiendo y produciendo prueba, dentro de plazos medianamente reposados. El artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su versión ulterior a la reforma mediante la Ley No. 9069 de 2012, sea la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, evidentemente, impactó algunas de las garantías que integran el debido proceso en sede tributaria administrativa. Según se desprende del párrafo 2º 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. Debe señalarse que el artículo 8.2, inciso c), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que se aplica, también, al ámbito del procedimiento administrativo previo a la fase jurisdiccional (doctrina emanada de la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los casos Tribunal Constitucional *c/* Perú de 31 de enero de 2001, considerando 71, Baena Ricardo y otros *c/* Panamá de 2 de febrero de 2001, considerando 124, Ivcher Bronstein *c/* Perú de 6 de febrero de 2001, considerando 104, Comunidad Indígena Yakye Axa *c/* Paraguay de 17 de junio de 2005, considerando 62 y Comunidad Indígena Sawhoyamaxa *c/* Paraguay de 29 de marzo de 2006, considerando 82), exige, dentro de las garantías mínimas durante el procedimiento, la “*c) concesión al inculpad del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa*” (el resaltado no es del original), evidentemente, un plazo fugaz, improrrogable e irrazonable, de 5 días le impiden el contribuyente tener a su disposición los medios adecuados para preparar su defensa. Este procedimiento sumarísimo al extremo, con un plazo de defensa fugaz, improrrogable, insuficiente e irrazonable que genera una defensa en condiciones precarias, vacía, por lo menos parcialmente, el contenido esencial de derecho a la defensa y al debido proceso. El fin de procurar una gestión y recaudación tributaria más fuerte e intensa, no puede, bajo ningún concepto, implicar el vaciamiento parcial del contenido esencial del derecho al debido proceso y la defensa. Consecuentemente, el numeral 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios resulta, a todas luces, inconstitucional e inconvencional por vaciar parcialmente el contenido de los derechos al debido proceso y la defensa contemplados en los ordinales 39 y 41 de la Constitución y 8.2, inciso c), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, particularmente en lo que se refiere al tiempo proporcional y adecuado para preparar la defensa.

**IX/VIII.- Inconstitucionalidad de las garantías del crédito tributario con el fin de suspender el cobro anticipado del adeudo (artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario).** El tema de las garantías para suspender el pago se encuentra regulado en los ordinales 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014. En lo relativo al artículo 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario impugnado, debe indicarse que fue reformado por el Decreto Ejecutivo No. 39673 de 28 de enero de 2016. Esta norma reglamentaria enuncia la tipología de las garantías que puede rendir el contribuyente, para un doble propósito, sea para suspender el pago íntegro del tributo, por ser un tema litigioso, o para el fraccionamiento o aplazamiento de un pago, esta última figura se encuentra contemplada en el numeral 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sobre el particular, por la forma en que se resuelven las presentes acciones de inconstitucionalidad, la garantía del crédito tributario como una forma de suspender el cobro adelantado del adeudo tributario, es decir, antes de encontrarse completa y absolutamente firme, tanto en sede administrativa o jurisdiccional, resulta inconstitucional, por cuanto, representa una forma de manifestación de la regla *solve et repete*. 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. El ordinal 183, párrafo 2), se refiere, íntegramente, a los plazos, cobertura, prórroga y eventual reembolso de la garantía para suspender el cobro anticipado del adeudo tributario, por lo que resulta inconstitucional, no así el párrafo 2), relativo a la garantía para fraccionar el pago del adeudo tributario. Bajo esta inteligencia, se impone anular los ordinales 182, en este caso incluso en su versión actual y vigente esto último por conexidad, y 183, párrafo 1), del Reglamento de Procedimiento Tributario, para evitar que la garantía sea empleada como una forma para suspender el cobro íntegro y anticipado del adeudo tributario, estableciendo, de esa forma indirectamente, la regla del *solve et repete*, que como ya se indicó en los considerandos precedentes con abundantes razones resulta manifiesta y evidentemente inconstitucional e inconvencional.

**IX/IX.- Inconstitucionalidad por conexidad del artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** Esta norma fue impugnada en la acción de inconstitucionalidad 14-13742, siendo, en ese aspecto, rechazada de plano por el voto de este Tribunal No. 2014-14960. Empero, al guardar conexidad con los otros aspectos que sí conoce esta Sala, lo que procede es conocer su constitucionalidad, todo a tenor del ordinal 89 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. El numeral 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su versión a partir de la reforma por la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, se ubica en el Título VII, concerniente al “Cobro judicial y extrajudicial”. La norma dispone que dentro de los 9 meses siguientes a la expiración del término legal de pago, las oficinas competentes deben preparar las certificaciones del pendiente de pago para el cobro del adeudo tributario. También, señala que antes de remitir a cobro, se le concede al contribuyente el plazo de 15 días a partir de la notificación, para cancelar el crédito, siendo que transcurrido ese plazo se traslada la certificación a la oficina de cobros para la respectiva acción judicial o extrajudicial. Esta norma, evidentemente, resulta congruente con las figuras inconstitucionales e inconvencionales del *solve et repete* establecido en el ordinal 144, después de la reforma por la Ley 9069 de 2012, y con las garantías para suspender el cobro integral y anticipado -a la firmeza absoluta de la determinación- del adeudo tributario, creadas en los ordinales 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario. La norma impugnada, entonces, busca que transcurrido el plazo legal de pago, se pueda certificar el adeudo tributario para proceder al cobro judicial o extrajudicial, aplicando todas las medidas afflictivas procedentes sobre el contribuyente. El precepto, entonces, pretende reforzar y asegurar la regla *solve et repete*, sin considerar que el contribuyente bien puede discutir, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, la determinación de oficio del adeudo dispuesta por la administración tributaria. Bajo esta inteligencia, esta norma, también resulta inconstitucional, por conexidad, al reforzar y ser congruente con la regla *solve et repete* que ahora se declara inconstitucional e inconvencional.

**IX/X.- Agravios de inconstitucionalidad improcedentes.** En las acciones acumuladas se aducen varios agravios de inconstitucionalidad respecto de algunas normas legales y reglamentarias que deben ser desestimados por no apreciarse ningún vicio o por tratarse de cuestiones de legalidad ordinaria.

A) Artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: Este precepto legislativo lo que hace es ocuparse y regular el recurso administrativo horizontal de revocatoria en sede administrativa, no se observa que lesione, afecte o vacíe el contenido esencial de los derechos al debido proceso o a la defensa, por el contrario, se trata de una norma que resulta garante de las indicadas libertades, por lo que no existe razón alguna para declarar su inconstitucionalidad.

B) Artículo 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: Se aduce, al respecto, que en la materia tributaria toda decisión de la administración es reglada y no discrecional. Se trata de una afirmación absolutamente general, apriorística y radical que no puede ser avalada por este Tribunal Constitucional. Habría que examinar la totalidad de los supuestos en que puede actuar la administración tributaria para arribar a una conclusión sobre el particular, labor casuística que supera los límites

de una acción de inconstitucionalidad. No se puede descartar, a priori, la posibilidad de actos discrecionales por parte de la administración tributaria. La norma impugnada tiene, más bien, la virtud de reafirmar los límites de las potestades y de los actos discrecionales, como hace mucho tiempo lo hizo la Ley General de la Administración Pública de 1978 en sus ordinales 15, 16 y 17. En todo caso, determinar si la administración tributaria, en un caso específico, ejerce o no una potestad reglada o discrecional es una cuestión de legalidad ordinaria.

C) Artículo 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa (Decreto Ejecutivo No. 35688-H de 27 de noviembre de 2009 y sus reformas): Esta norma reglamentaria autónoma o independiente, dictada en el ejercicio de la potestad de auto-organización del jerarca (artículo 103.1 de la Ley General de la Administración Pública), se limita a organizar las “Administraciones Tributarias Regionales”. De otra parte, si establece una delegación de competencias que se estime irregular de la Dirección General en favor de los auditores fiscales, es una cuestión de legalidad que excede al control de constitucionalidad, precisamente, por cuanto la Ley General de la Administración Pública es la que regula el contenido, alcance y límites de la delegación de competencias.

**IX/XI.- Corolario.** En mérito de lo expuesto se impone declarar con lugar parcialmente las acciones de inconstitucionalidad acumuladas, por lo que se deben anular por inconstitucionales e inconventionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios reformados por la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el último por conexidad, 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas), específicamente, en el caso del ordinal 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario se debe anular la versión anterior a su reforma por Decreto Ejecutivo No. 39673 de 28 de enero de 2016, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido, como su versión vigente. La inconstitucionalidad se debe extender, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. En lo concerniente a las normas del Reglamento de Procedimiento Tributario sobre las que se omite pronunciamiento, hayan sido o no impugnadas, el Poder Ejecutivo, en conjunto con la Administración Tributaria, deberá establecer cuáles quedan sin cobertura normativa en virtud de la declaratoria de inconstitucionalidad para ser reformadas y adecuadas a las normas que ahora se ponen en vigencia por virtud de esta sentencia, todo lo anterior en el ejercicio de la potestad reglamentaria. Se debe declarar sin lugar la acción de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 183, párrafo 2, del Reglamento de Procedimiento Tributario y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. La declaratoria de inconstitucionalidad deberá tener efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de las normas que se deben declarar inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad o consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. De conformidad con el numeral 91, párrafo 2º, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que habilita a la Sala Constitucional para dictar las medidas o reglas necesarias para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y el sistema tributario, se dispone, ante la anulación de los ordinales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dejar en vigor la versión de esas normas que estaba vigente al momento inmediato anterior a la entrada en vigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, todo según lo contenido en el Sistema Nacional de Legislación Vigente (SINALEVI).

**X.- Razones diferentes de los Magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez, con redacción del segundo.**

Lo atinente a si los auditores fiscales tienen competencia o no para emitir el acto administrativo de liquidación, a si hay o no un exceso en la delegación que hace el director general de la Administración Tributaria, a la idoneidad o no de esos funcionarios para ejercer la competencia, a si las directrices emitidas por la Administración Tributaria fueron dictadas por un funcionario competente o no para ello y lo relativo al error en que se incurrió al emitir la instrucción general con fundamento en un decreto ejecutivo que no correspondía, son todos extremos de legalidad, y no de constitucionalidad, por lo que no suscribimos lo que se expresa en la sentencia, ni emitimos ningún criterio sobre ellos. Lo único que avalamos, es el argumento de que la emisión de la Instrucción General no debía ser publicada en el diario oficial La Gaceta porque es un acto administrativo interno.

En los demás extremos, concurrimos con nuestro voto a declarar parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad incoadas con base en las siguientes razones adicionales y diferentes. En primer término, hay que tener presente que la Carta Fundamental le impone a toda persona que esté en la República el deber constitucional de contribuir para los gastos públicos –artículo 18-, lógicamente, de acuerdo a su capacidad económica –principio de capacidad contributiva- y acorde con la buena fe de parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Es decir, todos los habitantes de la República que verifiquen el hecho generador, sean responsables o agentes de retención y de percepción, están ante una obligación moral y constitucional de pagar, retener y entregar los tributos en los montos correspondientes y en los plazos establecidos; de lo contrario, se incurre en el incumplimiento de los deberes formales tributarios y se quebranta, de forma flagrante, el principio de buena fe que es transversal a todas las relaciones jurídicas y sociales; este principio tiene una connotación especial mayormente en materia tributaria, pues a través de los tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales- el Estado sufraga los gastos que impone el ejercicio de la función pública que conlleva una serie de actividades vitales para la sociedad, verbigracia: la función de policía, la prestación de los servicios de salud, educación, etc. Además, hay que tener presente que la razón de la potestad tributaria no solo encuentra justificación en la necesidad que tiene el Estado de obtener ingresos para financiar las funciones y servicios que presta a la colectividad, sino también en el hecho de que la persona se beneficia de esos servicios y de la función social del Estado que, en términos de Heller, consiste en hacer posible la paz social, lo cual le da un bienestar específico a la persona, lo que le permite desarrollar su personalidad en el marco de una sociedad políticamente organizada.

No ignoramos que entre la potestad tributaria y la propiedad privada hay una permanente tensión. Tal es la intensidad, que el origen del Parlamento y, por ende, de la democracia –no hay democracia sin parlamento, ni este sin oposición-, está asociado a la lucha de los varones inglés por apropiarse de la potestad tributaria; principio que se logró plasmar en el artículo 2 de la Carta Magna, que establece claramente que no puede haber imposición sin representación –*no taxation without representation*-. Resulta interesante comprobar en esta permanente tensión que, por un lado, la Administración Tributaria demanda para sí más atribuciones e ingresos, lo cual es hoy aún más cierto, toda vez que pasamos de una economía liberal en la que imperaba la Teoría clásica del presupuesto, a una de un Estado de bienestar –*Welfare State*-, en el que el presupuesto deja de tener una visión neutral para convertirse en la principal herramienta del Estado para impulsar el desarrollo económico y alcanzar una distribución más justa de la riqueza. En el ámbito jurídico, se pasa de un Estado de Derecho a un Estado social de Derecho, con un agravante aún, que, recientemente, las tendencias neoconstitucionalistas, de forma pretoriana, han venido ampliando el catálogo de derechos fundamentales, muchos de los cuales para su eficacia le imponen prestaciones de hacer y dar al Estado; según un sector de la doctrina, las denominadas sentencias con efectos fiscales. Si a lo anterior añadimos una importante cantidad de promesas de los dirigentes políticos al electorado, muchas de las cuales se traducen en políticas públicas o acciones del Estado que aumentan el gasto público sin el correspondiente ingreso ordinario –por ejemplo, el caso del aumento 6% al 8% del P.I.B para la educación pública-, la presión por aumentar la base tributaria es intensa y permanente. Para cerrar con broche de oro, no se puede dejar de lado la permanente presión que ejercen los empleados públicos a través de sus organizaciones sociales y de un *lobby* permanente e informal pero real, lo que ha traído como consecuencia un modelo de remuneración pública que no responde a criterios objetivos de razonabilidad, proporcionalidad, ni al principio consagrado en el numeral 57 constitucional de igual salario a igual trabajo en idénticas condiciones de eficiencia, en el que la nota predominante es la dispersión, la injusticia y los privilegios. De ahí la importancia de la constitucionalización de los principios en materia tributaria que protegen el patrimonio de los habitantes de la República frente a la voracidad fiscal del Estado y el ejercicio indebido de las potestades de imperio que el ordenamiento jurídico le asigna a la Administración Tributaria, tales como: legalidad tributaria, isonomía, generalidad, no confiscación, capacidad contributiva y la prohibición de la doble imposición. Gracias a estos principios, hay una garantía constitucional y convencional de la propiedad privada –artículo 45 constitucional y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Pero la tensión que estamos describiendo no es unidireccional –del Estado contra el individuo-, sino bidireccional –del individuo contra el Estado-. Tal y como lo expresamos **supra**, no solo hay un deber constitucional de pagar los tributos, sino un deber moral, no solo de pagarlos en el plazo legal establecido, sino de pagar lo que jurídicamente corresponde. Ahora bien, no ignoramos que hay una tendencia humana a no cumplir con esas obligaciones morales y constitucionales –las personas están consciente de la presente ecuación: a mayor pago de tributos, menos patrimonio, a menor pago de aquéllos, más patrimonio-.

En muchos casos, los grupos de poder buscan las exoneraciones de los tributos – están sujetos al impuesto, pero una ley los exime de su pago- o ampliar el catálogo de gastos deducibles, todo lo cual es jurídicamente procedente, siempre y cuando, en el caso de las primeras, no estemos ante leyes permanentes que quebranten los principios constitucionales tributarios de isonomía y generalidad y minan la base tributaria. En otros casos, se recurre a tecnicismos contables y jurídico-tributarios con el fin de que el monto a pagar sea el menor posible. En otros, situaciones sumamente graves, se evade o se defrauda al fisco. La cantidad de normas sancionatorias que hay en los distintos ordenamientos jurídicos, que van desde las infracciones administrativas a los delitos tributarios, aunque no lo expresen, parten de la idea de que hay esa tendencia de las personas a no cumplir con sus deberes tributarios –nuestra condición humana nos delata-. Así las cosas, solo en un mundo ideal de personas justas, sería posible un ordenamiento jurídico tributario que establezca deberes, prescindiendo de todo tipo de sanción y asumiendo que todas las personas los cumplirán. En el mundo real, lo cierto del caso es que la Administración Tributaria requiere de potestades y penas para obligar a los individuos a que cumplan con sus deberes tributarios, lógicamente, con absoluto respeto de los derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

Pero no solo las fuertes sanciones que establece la legislación para los evasores y defraudadores del fisco son una muestra del fenómeno que venimos describiendo, sino que la realidad la confirma a través de cifras alarmantes de evasión fiscal. En efecto, los ingresos no recaudados en el 2012 (el dato más actualizado) ascendió a €1,76 billones, el equivalente a un 7,75% del P.I.B. La suma de la elusión y evasión fiscal presenta una ligera tendencia a la baja, pues en el 2010 fue el equivalente a un 8,13% del P.I.B., según el estudio “Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2012”, elaborado por el Ministerio de Hacienda. Estos cálculos coinciden con el estudio realizado por la Contraloría General de la República con anterioridad.

Así las cosas, las potestades de vigilancia, verificación, inspección, sanción, recaudación y otras exorbitantes de Derecho común que el ordenamiento jurídico le otorga a la Administración Tributaria están más que justificadas, especialmente la de recaudación – como bien lo afirma la doctrina tributaria –“presidida por el interés público”- “La actividad desarrollada por la Administración para ello (para dar efectividad a las deudas tributarias, consiguiendo los recursos monetarios correspondientes está presidida por el interés público, determinado la concepción de la misma como una función pública, la recaudatoria (art. 83 LGT, dentro de lo que con carácter amplio denomina aplicación de los tributos), que consiste en el poder-deber de asegurar la realización efectiva de los créditos a su favor conforme a la ley, ejerciendo una serie de prerrogativas y potestades de acuerdo con los procedimientos legalmente establecidos” (véase a MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otro. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario, Editorial IUSTEL, Madrid-España, 2º edición revisada y corregida, 2005, pág. 449). Empero, su diseño y ejercicio debe de respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos, así como los principios constitucionales que informan la materia tributaria y los principios y normas jurídicas que establecen el ordenamiento infraconstitucional –este último extremo propio de la legalidad ordinaria-. Este diseño y el ejercicio no solo deben tener presente la permanente tensión entre las potestades de la Administración Tributaria y los derechos de los sujetos pasivos, sino también tiene que buscar el equilibrio entre la autoridad y la libertad. Ergo, un desequilibrio en el diseño o en el ejercicio de las potestades tributarias podrían traer como consecuencia actuaciones arbitrarias y abusivas de la Administración Tributaria y, por consiguiente, el quebranto de los principios y normas constitucionales, así como la vulneración de los derechos fundamentales de los sujetos pasivos. En esta dirección, bien lo comprobaron los filósofos de la Ilustración, hay una tendencia del Poder a abusar de él, de ahí la necesidad de diseñar mecanismos procesales eficaces para frenar el abuso, concretamente: una justicia pronta y cumplida o, como se le denomina en otras latitudes, el derecho a la tutela judicial efectiva – derecho de acceso a la justicia, a la justicia cautelar, a un plazo razonable y a la ejecución de la sentencia también dentro de un plazo razonable-.

Dentro de las funciones de la Administración Tributaria, la recaudatoria tiene una importancia especial en la resolución de esta controversia jurídico-constitucional. Como es bien sabido, una vez que la deuda tributaria es líquida, se puede exigir su cumplimiento –a través del respectivo pago- dentro del plazo de Ley. Como es bien sabido, la recaudación de la deuda tributaria tiene dos formas o períodos: la voluntaria –el sujeto pasivo la paga dentro del plazo de ley-. La otra forma, es la ejecutiva, que surge a partir del que sujeto pasivo no paga la deuda tributaria dentro del plazo respectivo, y la Administración, “(...) en virtud del privilegio de autotutela, puede compelerle a ello mediante la ejecución forzosa o apremio de su patrimonio” (véase a MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y otro. Op. cit. pág. 450). En este caso, es necesario que la deuda sea líquida. Es importante recalcar que la doctrina tributaria aboga por la ejecución forzosa de la deuda tributaria cuando el sujeto pasivo no la paga dentro del plazo de ley, pues si no fuese así –no se le reconociese esta potestad a la Administración Tributaria-, la consecuencia lógica y necesaria, sería la quiebra del fisco.

Establecido lo anterior, la norma que se tacha de inconstitucional establece que en los casos de la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio, cuando no se ha presentado declaración jurada, o cuando las presentadas han sido objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, si el sujeto pasivo no está conforme con la liquidación –total o parcial-, el ingreso respectivo debe de hacerlo dentro del plazo de treinta días siguientes, excepto si ha rendido, dentro del mismo plazos, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de mora. Ahora bien, para tener claro todo el panorama, no debemos ni podemos pasar por alto, que si la persona no hace el ingreso o rinde la garantía, de conformidad con el numeral 80 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que regula la morosidad en el pago de los tributos determinados por la Administración Tributaria, los sujetos pasivos que paguen los tributos después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deben de liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento del plazo. Esta sanción, se calcula sobre la suma sin pagar a tiempo y en ningún caso puede superar el veinte por ciento de esa suma.

Como bien se dice en la sentencia, el meollo de la cuestión es si este entorno jurídico constituye o no un *solve et repete*. Es evidente que la normativa impugnada no es posible asimilarse a un *solve et repete* en su versión prístina, sea en la versión del artículo 6 de la ley italiana 2.248 de 20 de marzo de 1865, que disponía: “En toda controversia de impuestos los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago de impuestos, excepto en el caso que se trate del cobro de una liquidación adicional”. Como es bien sabido, esta norma fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional italiana al resolver el caso “Stoppa” el 31 de marzo de 1961. En el Reino de España, esta regla se consagró por primera vez en la Ley de Contabilidad del Estado el 20 de febrero de 1850 y, en 1888, se introdujo en la Ley de Procedimientos Administrativos, también conocidas como Ley Santamaría de Paredes, y corrió la misma suerte que la norma consagrada en Italia (véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo español STS 16059/87, 7.359/87, 5202/89, 3634/89, 7504/89, 8920/89, 14187/89, 5230/89, 11595/91, 2591/99, 6743/00, 2938/04, 4963/06 y 4126/12). En la sentencia STC 25/1983 de 25 de enero el Tribunal Constitucional español estableció que “(...) constitucionalmente no son admisibles aquellos obstáculos que puedan estimarse excesivos, que sean producto de un innecesario formalismo y que no se compaginen con el derecho a la justicia, o que no aparezcan como justificados y proporcionados conforme a las finalidades para que se establecen, que deben, en todo caso, ser adecuadas al espíritu constitucional”. En nuestro medio, hay que traer a colación el inciso 2 del artículo 83 de la ya derogada Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que disponía que 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”. Y el inciso 9 de ese mismo numeral expresaba que en “(...) ningún caso se accederá a la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnada”. Esta norma fue declarada inconstitucional por la sentencia 17306-2008 de este Tribunal por violación al derecho a la justicia cautelar. Si bien no hemos encontrado que el *solve et repete* de la citada Ley haya sido declarado inconstitucional, la Sala Constitucional, en la sentencia 8621-98, estableció lo siguiente:

“I.- El artículo impugnado dice así: ‘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.

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. NO es razonable entonces mezclar el pago de tributos con la posibilidad de discutir quién tiene jurídicamente la razón con respecto a un punto distinto o accesorio de la exigencia del pago. En consecuencia, procede declarar inconstitucional la limitación contenida en el artículo 47 citado, que exige para la tramitación de los recursos contra la calificación o recalificación, el requisito formal de estar totalmente al día en el pago de la imposición determinada por la Sección de Patentes. Si la Municipalidad desea cobrar tributos atrasados, deberá ejercer los mecanismos normales y razonables para el cobro de los mismos.

III.- El recurrente alega que la norma impugnada además de violar el acceso a la justicia administrativa, viola el principio de legalidad, al no estar autorizado el Reglamento para regular la tramitación de recalificaciones, con excepción de lo señalado en el artículo 10 de la Ley. Sobre este punto disiente la Sala porque los artículos 4 y 6 de la misma, le dan el derecho a la Municipalidad de San José, de dictar el Reglamento correspondiente para hacer eficaz el cumplimiento de la ley, así como adoptar las medidas administrativas convenientes y razonables para una adecuada fiscalización, también para establecer los requisitos para realizar trámites de patentes, tales como solicitudes, trasposos, traslados “u otros”. No es necesario que la Ley contenga la palabra “recalificación”, para que se interprete que la Ley sí delegó al Reglamento su regulación. Las señaladas normas son autorización suficiente para que las recalificaciones se regulen por vía Reglamentaria, claro está, dentro de parámetros razonables, es decir con el debido respeto a los derechos constitucionales”.

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. Así las cosas, el sujeto pasivo se enfrenta a tres procesos: la impugnación del acto administrativo de liquidación, el proceso del cobro de la deuda tributaria y el proceso administrativo sancionador.

En este análisis hay que tener presente que el principio del *solve et repete* es diferente del principio de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo. En el caso del segundo, la Administración tiene la potestad de ejecutar el acto por sí sin recurrir a los Tribunales y aun contra la voluntad o resistencia del obligado - principio de autotutela- (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública) y los recursos administrativos no tienen el efecto suspensivo de la ejecución, sin perjuicio, claro está, que el servidor que dictó el acto o jerarca suspenda su ejecución –justicia cautelar en sede administrativa-, cuando su ejecución puede causar perjuicios

graves o de imposible o difícil reparación (artículo 148 de la Ley General de la Administración Pública). El primero, lo que busca es facilitar la recaudación, y es un elemento disuasivo del recurso que imposibilita o hace más gravoso el acceso a la justicia con la intención de suprimir el control de los Tribunales de Justicia de la actividad de la Administración. En esta dirección, son oportunas las palabras del Tribunal Supremo del Reino de España cuando, en la sentencia STS 6743/00, expresa lo siguiente:

“d) El principio “*solve et repete*” es distinto del principio general de la ejecutividad de los actos administrativos, por virtud del cual la Administración puede ejecutar las liquidaciones giradas, de conformidad con los artículos 56 y 93 y siguientes LRJ y PAC y, en particular, los artículos 33 y siguientes de la LGSS ( SSTS 29 de junio y 1 de diciembre de 1987). De tal manera que la privación de un recurso administrativo por el incumplimiento del pago, consignación o garantía determinada es un privilegio adicional, agregado a la normal eficacia del acto en cuanto componente definidor de la actuación administrativa, el cual debe ejecutarse mediante el correspondiente apremio para hacer efectiva la liquidación. Mientras que la exigencia del previo, pago, consignación, aval o garantía no es otra cosa que facilidad recaudatoria, elemento disuasor del recurso que repercute en sentido impeditivo en el acceso a la vía jurisdiccional con el derivado alcance de suprimir el control en Derecho y por los Tribunales de la actividad de la Administración conforme establece el artículo 106.1 CE ( STS 3 de enero de 1985 25 de noviembre de 1986”.

Así las cosas, mientras que el principio de la autotutela, lógicamente aplicable según la doctrina, la legislación y la jurisprudencia a la actividad administrativa en materia tributaria, no impide el acceso a la justicia, el *solve et repete*, por el contrario, sí tiene ese efecto negativo o lo hace muy gravoso, en especial a los económicamente débiles. Quiere esto decir, que el proceso del cobro de la deuda tributaria y el proceso administrativo sancionador son una consecuencia necesaria de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, por lo que la actuación de la Administración Tributaria está justificada constitucional y legalmente. El meollo de la cuestión, se reduce, entonces, a si estamos ante una especie de un *solve et repete* disfrazado, toda vez que su versión original, a la luz de lo que venimos afirmando, resulta insostenible desde el punto de vista jurídico y lógico.

Resulta importante traer a colación, que el Tribunal Supremo del Reino de España ha catalogado como un *solve et repete* y, por ende, improcedente, aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria no suspende la exigencia del pago cuando se interpone en plazo el recurso contencioso-administrativo, con petición de suspensión, comunicación de esta circunstancia a la Administración y que la garantía que se hubiese otorgado en sede administrativa conserve su vigencia y eficacia. “(...) hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponde en relación con la suspensión solicitada. Y tratándose de sanciones la suspensión se mantiene, en los términos señalados, aunque sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión final (Cfr., ad exemplum, SSTS de 14 de abril de 2005, rec. de cas. 1829/2000 y 26 de noviembre de 2009. rec. de cas. 1314/2004)” (véase sentencia STS 4126/12). 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 está condicionada 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.

Hay dos temas que están indisolublemente relacionados con esta controversia jurídico-constitucional, y es si la norma cuestionada impide el acceso a la justicia y crea también un desequilibrio procesal. El abordaje de esta cuestión impone comparar la legislación anterior con la vigente y hacer referencia al modelo de justicia contencioso-administrativa que actualmente impera en nuestro medio.

#### Código de Normas y Procedimientos Tributarios

##### (Código Tributario)

Ley: 4755 de 03/05/1971

Norma derogada	Norma vigente
<p><i>Sección Cuarta: Determinación por la Administración Tributaria</i></p> <p><b>Artículo 144.- Vista inicial.</b></p> <p>Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones <u>fiscalizadoras o de comprobación abreviada</u> que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán <u>proponerle</u> al sujeto pasivo, <u>mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda</u>. En el supuesto de que</p>	<p><i>Sección Cuarta: Determinación por la Administración Tributaria</i></p> <p><b>Artículo 144.- Emisión del acto administrativo de liquidación de oficio</b></p> <p>Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones <u>administrativas</u> que se entiendan necesarias, <u>de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente</u>.</p> <p>Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración</p>

Norma derogada	Norma vigente
<p>este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen.</p> <p>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. <b>En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 de este Código.</b> 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.</p> <p>(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 139 al actual)</p>	<p>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.</p> <p>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. <b>No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos.</b></p> <p>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</p>
<p>(Así reformado por el artículo 1° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)</p> <p>(Así reformado su párrafo primero por el inciso m) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 139 al actual)</p> <p>(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")</p>
<p><b>Artículo 145.- Impugnación por el contribuyente o responsable. Dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del traslado que menciona el artículo anterior, el contribuyente o responsable puede impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por los departamentos u</b></p>	<p><b>Artículo 145.- Recurso de revocatoria</b></p> <p>Contra el acto administrativo de liquidación de oficio, emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado, cabrá el recurso de revocatoria, bajo las siguientes condiciones:</p> <p>Este recurso será potestativo y, si se</p>

Norma derogada	Norma vigente
<p>oficinas a que alude el mismo artículo, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas.</p> <p>Vencido el plazo de treinta días a que se refiere este artículo, no cabe ningún recurso.</p> <p>(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 140 al actual).</p>	<p>optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes, que lo haya dictado, el cual será competente para resolverlo.</p> <p>De interponerse el recurso de revocatoria, deberá presentarse antes del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, a que se refiere el artículo 146 de este Código. En caso de que dentro del plazo establecido para recurrir se hayan interpuesto el recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo. La declaratoria de inadmisión del recurso de apelación, por aplicación de esta disposición, se entenderá sin perjuicio del derecho que le asiste al interesado de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución que resuelva el de revocatoria, si así lo decide.</p> <p>La revocatoria somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, planteadas en el recurso.</p> <p>La resolución que lo resuelva ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.</p> <p>El recurso de revocatoria interrumpe los</p>
<p><b>Artículo 146.- Resolución de la Administración Tributaria.</b> Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el artículo anterior, el director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias en quienes él delegue, total o parcialmente, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.</p> <p>La resolución determinativa deberá dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo. Cuando no se interponga impugnación, la resolución deberán dictarla el director general de la Administración Tributaria o los funcionarios en quienes él delegue, total o parcialmente, dentro de los tres</p>	<p>plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse, inicialmente, desde la fecha en que se haya practicado la notificación expresa de la resolución que corresponda.</p> <p>(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 140 al actual).</p> <p>(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").</p> <p><b>Artículo 146.- Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo</b></p> <p>Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra el acto administrativo de liquidación de oficio, cuando no se haya interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en las condiciones establecidas en el artículo 156 del presente Código.</p> <p>Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 145 de este Código, la resolución que resuelva el recurso de revocatoria ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.</p> <p>(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de</p>

Norma derogada	Norma vigente
meses siguientes al vencimiento del plazo indicado.	1995, que lo traspasó del antiguo 141 al actual).
Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo será ordenatorio.	(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria").
(Así reformado por el inciso n) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).	

Adoptando como marco de referencia lo anterior, se tiene que el ordenamiento jurídico le ofrece al sujeto pasivo una variedad de posibilidades para impugnar el acto administrativo de liquidación de oficio. En primer término, de previo a dictar el acto se le otorga el plazo de cinco días hábiles para que manifieste su conformidad o disconformidad con el resultado obtenido de las actuaciones de la Administración Tributaria, garantizándole el acceso al expediente administrativo -caso muy particular en el Derecho Público, pues, por lo general, la Administración dicta el acto administrativo sin que, previo a su adopción, se le dé audiencia al administrado-. En caso que el sujeto pasivo exprese su disconformidad parcial o total, se le notifica en el plazo de días hábiles 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 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. A esta altura de la exposición, hay que traer a colación que este Tribunal, en una decisión muy acertada, declaró inconstitucional el agotamiento obligatorio de la vía administrativa -pasó a ser optativo-, salvo en los casos de contratación administrativa y régimen municipal -y agregamos ahora, en materia de registro civil por mandato expreso del inciso 2 del artículo 104 de la Constitución Política-. En este supuesto -que no se agote la vía administrativa- el ordenamiento jurídico procesal le ofrece al sujeto pasivo una serie de garantías. En primer lugar, invocar la justicia cautelar y, por consiguiente, solicitar al Juez de lo contencioso administrativo la suspensión del acto administrativo de liquidación de oficio, incluso puede pedir una medida cautelar, provisionalísima, ante-causam o inaudita altera parte. En este punto, no es posible soslayar lo que dispone el numeral 21 del Código Procesal Contencioso, cuando afirma que la medida cautelar será procedente -no es optativo para el Juez- que la ejecución o permanencia de la conducta sometida al proceso, produzca graves daños o perjuicios, actuales o potenciales, de la situación aducida, y siempre que la pretensión no sea temeraria o, en forma palmaria, carente de seriedad. Nótese que, en el eventual caso que el Juez exija una caución o contracautela suficiente y proporcionada para la protección de los intereses públicos, las consecuencias de esta medida siempre estarán en control del Juez, y no de la Administración Tributaria.

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. En este extremo, deseamos aclarar que el hecho de que nos pronunciemos sobre este tema no significa, de ninguna manera, que admita la doctrina de que cada vez que la Administración dicta un acto gravamen o ablativo, es necesario que, en sede administrativa, haya un órgano imparcial e independiente, pues ello conllevaría a crear en todos los ministerios, órganos y entes, jerarquías impropias monofásicas. Si bien he reconocido -magistrado Castillo Víquez- el esfuerzo que ha realizado la Administración Pública por dotarse de órganos imparciales e independiente a través de las jerarquías impropias monofásicas -véase su artículo sobre los Tribunales Administrativos en la Revista de Ciencias

Jurídicas n.º 138-, no creemos que la Convención Americana sobre Derechos Humanos imponga a todos los Estados que la han ratificado y reconocen la jurisdicción contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos esta obligación. Si a lo anterior agregamos que no admitimos la vinculatoriedad de los precedentes ni la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, lo cual no significa, de ninguna manera, que en aquellos casos en los cuales el Estado de Costa Rica ha sido parte y objeto de una condena de este alto Tribunal de Derechos Humanos, no deba acatarse el fallo hasta sus últimas consecuencias en los términos que fue dictado y dentro de un plazo razonable, los alegados sobre este extremo tampoco son de recibo. Por otra parte, la doctrina del recurso de apelación que consagra la Ley General de la Administración Pública y el hecho que en nuestro medio el agotamiento de la vía administrativa es optativo, satisfacen plenamente lo que dispone nuestra Carta Fundamental sobre el derecho a una justicia pronta y cumplida y el artículo 8, inciso 1 del Pacto de San José. Por último, y no por ello menos importante, el Código Procesal Contencioso estatuye una justicia cautelar que le permite al justiciable, cuando se dan los presupuestos procesales para dictar una medida cautelar -*fumus bonis iuris, periculum in mora* y el principio de proporcionalidad y ponderación-, pedirle al Juez que la emita una medida cautelar para garantizarle sus derechos e intereses.

No sabemos si en la faz de la tierra existirá un Estado que contenga un ordenamiento jurídico más garantías que el que tiene nuestro ordenamiento jurídico a favor del administrado, por lo que no se vulnera el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Ahora bien, una cosa es el mundo normativo y otra muy distinta la realidad en la cual las normas se interpretan y, especialmente, se aplican. Las corrientes contemporáneas de la Filosofía del Derecho y del Derecho Constitucional sostienen que hemos pasado de un Estado legal de Derecho a un Estado constitucional de Derecho, en la que los valores y principios juegan un papel cardinal en la interpretación y aplicación del Derecho. Así las cosas, la interpretación y aplicación del Derecho Constitucional y Procesal Constitucional, no solo deben tomar en cuenta la aplicación de la regla abstracta al caso concreto como un proceso deductivo, sino también la adaptabilidad de las disposiciones legales a los valores y principios constitucionales en la controversia jurídica. Desde esta perspectiva, las reglas que rigen la argumentación jurídica tienen que estar justificadas racionalmente -criterio de validez-, moralmente -la satisfacción de ciertos valores- y sociológicamente -criterio material-, pues, como bien lo afirma la doctrina, es posible que hayan normas formalmente válidas y materialmente inválidas -incoherencias valorativas y sociológicas-, lo que se traduce en una especie de estado de cosas inconstitucionales, toda vez que en la interpretación y aplicación de la norma se producen situaciones injustas, las que riñen con los principios y valores de un Estado constitucional de Derecho. Tal y como ha quedado demostrado en la vista de once de agosto del dos mil dieciséis, la aplicación de las normas que se impugnan producen efectos severos que afectan el patrimonio de los recurrentes y su libertad de empresa. Nos explicamos. Es un hecho que el legislador, cuando dictó la norma legal que se impugna, estaba consciente de que no todos los sujetos pasivos podían ingresar el adeudo tributario, pues establece que el ingreso respectivo debe 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 mora. Con dicha norma, el legislador, con muy buena intención, pretende que, en caso de imposibilidad de pago, el sujeto pasivo tenga la opción de rendir una garantía y con ello evitar el proceso cobratorio de la deuda, la sanción por el incumplimiento de sus deberes tributarios y quedar en la lista de morosos. Empero, la forma en que está diseñada esta opción la hace nugatoria para la mayor parte de los sujetos pasivos, tal y como quedó demostrado en la vista -solo 14 garantías se han otorgado-, lo cual significa, ni más ni menos, que aquel hecho que el legislador pretendió evitar, dados sus efectos dañinos, no solo sobre el patrimonio de los sujetos pasivos, sino sobre el mantenimiento de la capacidad productiva de las empresas, en la realidad, se produce. Muy distinta sería la situación, si el legislador se hubiese tomado la molestia de establecer una norma como la que se encuentra en la Ley General Tributaria del Reino de España que dispone, en su artículo 82, lo siguiente:

*"Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*

*1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*

*Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.*

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo anterior de esta Ley.

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior 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”.

Como puede observarse, al sujeto pasivo se le dan una variedad de opciones. Cuando no es posible obtener o aval o certificado o su aporte compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración puede admitir como garantía hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que estime suficiente. Hay la posibilidad que el sujeto pasivo pida a la Administración la sustitución de la garantía. Por último, se le permite a la Administración dispensar total o parcialmente al obligado tributario de la garantía cuando la deuda tributaria es de poca cuantía y, lo más importante, cuando carece de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Ninguna de estas posibilidades se le ofrece al obligado tributario, pues, únicamente, puede optar por las establecidas en el artículo 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sea: garantía emitida por una empresa aseguradora o bancaria, aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera, fideicomiso de garantía sobre bienes muebles o inmuebles, 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, prenda de títulos valores, debidamente inscritos ante la entidad de custodia respectiva y, finalmente, sobre otros bienes o derechos cuando a juicio de la Administración Tributaria tengan posibilidades de fácil ejecución, sin acudir a la vía judicial, siempre que el interesado no pueda rendir ninguna de las garantías anteriores. De ahí que no es de extrañar, el insignificante número de garantías que se han otorgado. Así las cosas, estamos ante un ordenamiento jurídico que garantiza un acceso efectivo a la justicia, pero en condiciones tan precarias para el justiciable – por la falta de opciones en cuanto a la garantía-, que lo coloca en una posición de desprotección, al extremo tal que, en una cantidad importante de casos, podría perder su patrimonio –situación de quiebra o insolvencia- y expulsarlo de su actividad económica, lo que afectaría un contenido esencial de la libertad de empresa.

Resumidamente: El legislador no puede establecer la obligación de ingresar la deuda tributaria cuando se trata de un acto administrativo de liquidación de oficio, si, concomitantemente, no crea un sistema de garantías que le dé diferentes opciones al obligado tributario y, en caso de imposibilidad para rendirla, se autorice a la Administración Tributaria a dispensarlo.

En vista de ello, y dado que la autorización de la dispensa o la sustitución de la garantía es reserva de ley, no encontramos otra alternativa que declarar con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumulada de manera parcial y, por consiguiente, anular la reforma decretada mediante Ley n.º 9069 de 10 setiembre del 2012 al artículo 144 y por conexidad el artículo 192 de la citada Ley, pues si no fuese así, el primero no sería aplicable en toda su extensión, así como los artículos 182 y 183 del Decreto Ejecutivo n.º 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario, cuya base legal es el numeral 144 de la Ley n.º 9069. Ahora bien, de conformidad con la jurisprudencia reiterada de este Tribunal, en el sentido de cuando se anula una reforma legal que modifica una ley anterior, la consecuencia lógica y necesaria de la anulación y expulsión de la ley modificativa es que la ley derogada o modifica recobra su vigencia, se tiene vigente la redacción de los artículos 144 y 192 en su versión anterior a la Ley n.º 9069.

## XI.- Voto particular del Magistrado Rueda Leal.

### 1- En general sobre la importancia del debido proceso y del derecho de defensa ante los actos administrativos ejecutorios y ejecutivos.

Atinente al sub examine, mediante voto 2360-96, esta Sala indicó:

“II. Sobre el Principio de Razonabilidad Constitucional en la norma consultada: El tema de la presente consulta fue objeto de análisis de esta Sala anteriormente, siendo que, en sentencia No.2180 de 10 de mayo de

1996, este Tribunal emitió sus consideraciones al respecto. En esa ocasión esta Sala hizo un análisis sobre el punto, indicándose de seguido algunas de las consideraciones externadas en esa ocasión. **En primer lugar, se dijo que en el Derecho Administrativo existe un principio que orienta toda la función pública, cual es la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos, en virtud del cual, su cumplimiento es obligatorio una vez que adquieren eficacia; en otras palabras, la Administración Pública puede ejecutar forzosamente sus actos, sin necesidad de acudir a la autoridad judicial, en aras de la satisfacción de intereses públicos concretos. Partiendo del principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, se puede concluir que, siempre que en la producción y ejecución del acto no se violenten derechos fundamentales -como lo sería la violación al debido proceso-, ésta resulta acorde con la Constitución, es más, resulta necesaria para la Administración a fin de que pueda cumplir con los fines públicos que le fueron asignados.** Asimismo, cabe señalar que esta Sala ya se ha manifestado sobre la constitucionalidad de la potestad de certificar de la Administración en materia tributaria municipal (sentencia número 3930-95, de las quince horas del veintisiete minutos del veintisiete de julio de mil novecientos noventa y cinco), haciendo énfasis en la obligación de la Administración de respetar los derechos que el ordenamiento jurídico le otorga a quien se vea sujeto a un procedimiento administrativo que culmine con el establecimiento de una obligación económica.

**III. La razonabilidad de la norma cuya constitucionalidad se cuestiona deriva del hecho de que la Administración Pública, para poder emitir título ejecutivo con fuerza ejecutiva, tiene como base un proceso ordinario administrativo en donde se determina la posible responsabilidad. Así, a través de un procedimiento ordinario, de obligado acatamiento para la Administración, garantizado y estructurado en la propia Ley General de la Administración Pública -artículos 308 y siguientes-, se le permite al administrado ejercer su derecho de defensa, sin perjuicio de acudir ante los tribunales de justicia a defender sus derechos; procedimiento administrativo que reúne todas las garantías del debido proceso como lo ha exigido esta Jurisdicción Constitucional. Al respecto, esta Sala en reiteradas ocasiones ha señalado que el respeto del debido proceso no es únicamente garantía para los procesos que se tramitan ante los tribunales de justicia, sino que también se extiende a los procesos tramitados ante la vía administrativa. Así, si el procedimiento administrativo ordinario concluye con la determinación de responsabilidad y el establecimiento de una cantidad líquida exigible, la Administración procederá a dictar un acto administrativo respecto del cual existen los recursos pertinentes. Posteriormente, si la ejecución se realiza administrativamente, la Administración procederá a certificar el adeudo, el que constituye título ejecutivo para su ejecución. De este modo, el administrado conserva siempre su derecho de defensa ya sea dentro de ese procedimiento administrativo como también en la vía jurisdiccional. Con fundamento en lo anterior, debe decirse que si la Administración perdiera esta facultad de ejecución forzosa, el régimen de responsabilidad consagrado en la Ley General de la Administración Pública perdería todo sentido.**

**IV. Sobre el Principio de la Tutela Judicial Efectiva en la norma consultada:** Reiteradamente esta Sala ha manifestado que el concepto de “Justicia” se aplica tanto a los procesos judiciales como a los administrativos y por ello ha exigido el cumplimiento a cabalidad de las garantías del debido proceso en la vía administrativa, aún a falta de norma expresa, en aplicación de lo dispuesto por el Libro Segundo de la Ley General de la Administración Pública. **Sin embargo, debe advertirse que, en caso de que la Administración incurra en uso indebido de sus facultades, sea porque ha utilizado sus prerrogativas en supuestos que no son precisamente los contemplados en las normas consultadas o porque ha incumplido con su obligación de respetar el debido proceso, tal actuación tendrá, sin duda alguna, un vicio constitucional o legal, susceptible de los remedios necesarios” (El resaltado no es original).**

Del extracto anterior, se reputa que la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos y la tutela judicial efectiva tienen como límite o condición previa que no se violenten los derechos fundamentales de los administrados, como la defensa y el debido proceso.

Dicho voto también plantea que cuando la Administración incurra en uso indebido de sus facultades, por utilizar sus prerrogativas en supuestos que no son los contemplados en las normas consultadas (o sea que no deban cumplir con el procedimiento administrativo consignado en la LGAP) o porque ha incumplido con su obligación de respetar el debido proceso, se tendrá un vicio constitucional o legal.

Ahora bien, la sentencia mencionada avala la norma impugnada en cuanto a la ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos, por cuanto existen las garantías de un procedimiento ordinario administrativo según la Ley General de la Administración Pública; de no haber sido ese el caso, lo impugnado hubiera sido declarado inconstitucional. Mutatis

*mutandis, en el procedimiento tributario se requiere de igual modo que previo al dictado de un acto ejecutorio y ejecutivo que venga a afectar seriamente los derechos del inspeccionado, a este se le brinden las garantías esenciales para el ejercicio real de su derecho de defensa. En ese sentido, el procedimiento previo a la obligatoriedad de la deuda tributaria y a la ejecución de la misma, para que sea acorde al marco constitucional, demanda que por ley se establezca una etapa y un plazo suficiente para que el inspeccionado presente alegatos y pruebas de descargo.*

**2- Sobre la creación reglamentaria del plazo y la etapa para presentar alegatos y pruebas antes del Acto de Liquidación de Oficio, y la inconstitucionalidad del artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario.**

Primeramente, es necesario establecer que la versión del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios anterior a la reforma ocasionada por la “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria” (Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012), contenía expresamente la obligación de trasladarle los cargos u observaciones al contribuyente, para que este, de conformidad con el ordinal 145 del mismo cuerpo normativo, pudiera impugnarlos por escrito, especificar los hechos y las normas legales en que se fundamentaba su reclamo y alegar las defensas que considerara pertinentes respecto de las infracciones que se le atribuyeran, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas. Sin embargo, con la reforma legal, esa etapa del procedimiento se eliminó.

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), creara la etapa para presentar alegatos y pruebas, así como un plazo de 10 días para tales efectos.

Al respecto, el 11 de agosto de 2016, a las 2 horas 42 minutos y 54 segundos de iniciada la vista oral, la señora Susy Calvo Solís, en representación de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, expresó: “De hecho, si me permite tal vez, precisamente, el desarrollo reglamentario que se hace a partir del 152 y 153, tiene un fundamento en una integración normativa, del 144 con el 171 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 171 incisos 11 y 12, donde se determina explícitamente, en el capítulo de derechos y garantías del contribuyente, que la administración no puede dictar el acto final, que le vaya a desplegar Firmado digital de: efectos al contribuyente, sin antes haberle tenido una etapa preliminar, en la que se haya podido discutir y en la que el contribuyente haya podido, presentar sus alegatos y pruebas, en función de esa analogía que se hace del 144 con el 171, es que nace esta fase preliminar, que sí en efecto está reglamentada, a través de estos artículos del 152 y 153”

Ahora bien, no debe pasar inadvertido que tanto la etapa (creación y notificación de la Propuesta Provisional de Regularización) como el plazo (10 días) fueron regulados a través del artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario sin que existiera referencia legal alguna que regulara de manera concreta sus elementos fundamentales. En efecto, el ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos solo regula, a manera de referencia genérica, que “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”.

Dentro de este marco, el quid de esta acción es determinar si dicha disposición reglamentaria resulta constitucional.

Allende de lo estatuido en el primer párrafo del numeral 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tal y como se citó líneas arriba, en la vista oral, los funcionarios del Ministerio de Hacienda hicieron alusión a los incisos 11) y 12) del artículo 171 de dicho cuerpo normativo, que establecen:

*“11) Derecho a formular, en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y los actos jurídicos en general.*

*12) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos, de conformidad con la ley.”*

Sin embargo, tales regulaciones se limitan a fijar, a favor del contribuyente, el derecho general a formular alegaciones y presentar pruebas que deben ser consideradas, así como a ser oído previo al dictado de una resolución que le afecte. Ergo, no se cumple con la determinación de la etapa, ni tampoco con la estipulación del plazo correspondiente.

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 ablativo 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 digital de: 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 1°, 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. Consecuentemente, no resulta posible que se establezcan procedimientos administrativos abreviados, sumarios o con el acortamiento de plazos, con la consiguiente restricción de la bilateralidad de la audiencia, del contradictorio y la defensa, por virtud de un reglamento ejecutivo, la ley tendría que autorizar el diseño de un cauce procedimental. Si a través de un reglamento se acuña un procedimiento administrativo acortado o abreviado, sin previa habilitación legislativa, se violenta el principio de la reserva de ley y el reglamento ejecutivo deja de ser “secundum legem” o subordinado a la ley al regular “ex novo” una materia no cubierta por la ley incurriendo en un grave vicio “ultra vires”, produciéndose, también, una clara infracción de los principios constitucionales de la interdicción de la arbitrariedad y de la seguridad jurídica. En el principio de reservar a la ley la determinación de los rasgos esenciales o fundamentales de los procedimientos administrativos a través de los cuales se pueden dictar actos administrativos de imperio o de gravamen, subyacen, también, razones que surgen del principio democrático, en cuanto es a través del órgano en el que delegan los administrados o ciudadanos la potestad de legislar el que debe establecer los cauces procedimentales para suprimirles, limitarles, denegarles situaciones jurídicas sustanciales o imponerles obligaciones de hacer, dar o no hacer. 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 lo indico en el marco de un procedimiento que puede llegar a ser particularmente lesivo al ciudadano, sin que de por medio intervengan de forma directa otros derechos constitucionales de particular relevancia, como la salud y la vida. A partir de ello, el ordinal 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario resulta inconstitucional por violentar de manera abierta y evidente el principio de reserva de ley y, correlativamente, los derechos al debido proceso y la defensa.

### **3- Sobre la inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Una vez considerada la inconstitucionalidad del artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario, paso a analizar el numeral 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El ordinal 144 del código fija cuatro plazos. El primero es para que el contribuyente, una vez comunicada la propuesta de regularización, manifieste su conformidad o disconformidad (sea total o parcial) dentro de los 5 días hábiles posteriores, en el entendido que se le tendrá como disconforme, si no se manifiesta en tal plazo. El segundo fue dispuesto con el fin de que el inspeccionado que haya manifestado conformidad, sea total o parcial, pague o solicite aplazamiento o fraccionamiento de la deuda en un periodo 30 días hábiles. El tercero se concibió para que la Administración, en caso de que el sujeto pasivo se encontrare disconforme total o parcialmente, notifique en los 10 días hábiles siguientes el Acto de Liquidación de Oficio (ALO) con la expresión concreta de los hechos y

los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles, así como las cuotas tributarias correspondientes. El cuarto fue otorgado al administrado para que con ocasión del ALO notificado, pague la deuda liquidada o rinda garantía en el plazo de 30 días hábiles.

Es decir, desde un punto de vista jurídico-positivo, los plazos supra citados no fueron concebidos para que el contribuyente presentara sus alegatos y pruebas de manera previa a la obligatoriedad y exigibilidad de la deuda tributaria.

Con independencia de que la Administración Tributaria pudiera eventualmente, en uso de sus potestades, cambiar la propuesta de regularización con ocasión de la disconformidad formulada por un contribuyente o de algún otro factor antes de la emisión del Acto de Liquidación de Oficio, lo cierto es que una vez determinada la inconstitucionalidad de la fijación reglamentaria de la etapa y el plazo para la presentación de pruebas y alegatos, no se encuentra en el artículo 144 impugnado disposición alguna que supla de manera directa tal vacío. De hecho, precisamente, dicha ausencia regulatoria fue la que motivó que con posterioridad a la reforma a dicha norma mediante la ley 9069 del 10 de setiembre de 2012, se estableciera el procedimiento del numeral 153 del Reglamento en cuestión, el cual, sin embargo, también yerra por inconstitucional según lo expliqué en el punto anterior.

Sobre el particular, aunque el plazo de 5 días establecido en el numeral 144 fuera considerado como el equivalente para la presentación de alegatos y pruebas (de manera paralela a la manifestación de disconformidad), el mismo resultaría irrazonable por ser tan corto y, en consecuencia, imposibilitar el ejercicio real del derecho de defensa, en lo que voy a ahondar más adelante. Ahora, de la lectura de la norma, estimo que, en verdad, dicho plazo no fue establecido como una verdadera etapa para el desarrollo de un contradictorio pleno, sino tan solo para que el contribuyente se mostrara conforme o disconforme, total o parcialmente, con la propuesta de regularización, a los efectos de la notificación del Acto de Liquidación de Oficio.

Tanto es así que en la vista oral celebrada el 11 de agosto de 2016, las autoridades de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda indicaron a partir de las 2 horas 40 minutos y 40 segundos de iniciada: “En esa audiencia final yo le notifico la propuesta de regularización, la definitiva, y es ahí, donde corren 5 días más para que el contribuyente decida si acepta o no acepta o técnicamente si manifiesta conformidad o disconformidad con esa deuda ya final. Son dos plazos totalmente diferentes.”

Además, señalaron a partir de las 2 horas 41 minutos y 34 segundos: “precisamente, en esa convocatoria, en esa audiencia final se le dan 5 días más, adicionales, para que él tome posición definitiva, sobre el traslado de los resultados finales. En este caso tendríamos 10 días, para presentar alegatos y pruebas por un lado, y cuando la administración le notifica los resultados finales, tiene 5 días más, adicionales, para que tome una decisión, de si está o no está de acuerdo, con eso.”

Lo anterior confirma la tesis de que la ratio iuris de ese plazo legal consiste en que el contribuyente tenga tiempo para decidir si acepta o no la propuesta de regularización, ya pasada la fase de presentación de alegatos y pruebas dispuesta vía reglamentaria a fin de solventar la falta de una etapa

(regulada por ley) donde el contribuyente pudiera presentar sus alegatos y pruebas previo a la obligatoriedad y exigibilidad de la deuda tributaria, como indiqué supra.

En adición, los numerales del Reglamento de Procedimiento Tributario, que desarrollan el plazo de los 5 días para manifestar conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización, respaldan dicha postura.

El artículo 158 del Reglamento de Procedimiento Tributario N° 38277-H, referido a la posición del sujeto pasivo frente a la propuesta de regularización, señala:

*“El sujeto fiscalizado deberá manifestar su conformidad o disconformidad con cada uno de los elementos que configuran la base imponible y la cuota tributaria, presentados en la propuesta de regularización que se le formuló. Su decisión será única y definitiva y debe externarse en un solo acto, haciéndose constar en el modelo establecido al efecto.*

*Esta manifestación podrá darse en la audiencia final o si así lo decidiera, compareciendo personalmente ante los funcionarios actuantes, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de celebración de aquella audiencia. En este último supuesto, la conformidad se hará constar en el modelo establecido al efecto. (...)”* (El resaltado no es original).

De este modo, se puede denotar que según dicho ordinal, el contribuyente debe tomar una decisión y manifestarla, incluso pudiendo hacerlo en la misma audiencia final, sin que se derive que pueda someter a contradictorio la propuesta.

Asimismo, el ordinal 162 del Reglamento de Procedimiento Tributario N° 38277-H, en cuanto a la disconformidad con la propuesta de regularización, señala que *“La disconformidad es una manifestación voluntaria del sujeto fiscalizado (...)”* y *se entenderá puesta de manifiesto cuando el sujeto fiscalizado “a) Lo indique expresamente, en la misma audiencia final o dentro de los cinco días posteriores a su celebración (...)”* (El resaltado no es original).

Es decir, queda claro que desde un punto de vista jurídico-positivo, el plazo en cuestión fue concebido y desarrollado para que el contribuyente expresara su decisión tomada, no para otros fines.

En concordancia con ello, como ya subrayé, las autoridades del Ministerio de Hacienda señalaron que la fase prevista para la presentación de pruebas y alegatos fue establecida en los numerales 152 y 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario sin hacer referencia alguna al artículo 144 del código, lo cual reafirma lo que he venido explicando.

Ahora, con independencia de la tesis expuesta, debo destacar que declarada la inconstitucionalidad del ordinal 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario, el procedimiento tributario ha venido a quedar sin ninguna etapa para el ejercicio real del derecho de defensa de manera previa a la emisión del acto de liquidación de oficio y a su ejecutividad y ejecutoriedad. Con independencia de ello, el plazo del numeral 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios resulta de todas formas insuficiente para garantizar el ejercicio real del derecho de defensa (aunque la administración pudiera eventualmente, en uso de sus potestades, cambiar la propuesta de regularización con ocasión de la disconformidad formulada por un contribuyente).

Atinente al punto, en la sentencia N° 5469-1995 de las 18:03 horas de 4 de octubre de 1995, este Tribunal sostuvo:

*“(...) Esta Sala ha señalado los elementos del derecho al debido proceso legal, (ver especialmente la opinión consultiva No. 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; (...)”* (El resaltado no es original).

En ese sentido, cabe establecer que de conformidad con el artículo 178 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el procedimiento administrativo tributario servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración Tributaria, con respecto a los derechos subjetivos o intereses legítimos de los contribuyentes. Es decir, la sentencia referida es concordante con el cuadro fáctico de marras.

Bajo esa inteligencia, debe existir entonces un plazo razonable para que el contribuyente prepare su defensa en el procedimiento de determinación de oficio.

Al respecto, “plazo razonable” debe ser entendido como un periodo que permita al inspeccionado revisar los elementos del expediente administrativo y poder presentar alegatos y pruebas con la finalidad de que pueda, materialmente, ejercer su derecho de defensa.

De este modo, para determinar la razonabilidad de un plazo, se debe tomar en consideración el tipo de derechos que sean objeto del procedimiento administrativo y su naturaleza y las posibles consecuencias que se puedan presentar para el administrado. En el caso de la materia tributaria, un ALO donde se fije un monto no solo infundado sino además exorbitante, podría afectar seriamente la estabilidad financiera del inspeccionado, lo que incluso podría perjudicar la estabilidad laboral de los trabajadores del mismo. En tal sentido, la infracción a las normas tributarias puede acarrear multas gravosas de hasta un 150% sobre la totalidad de la base de la sanción o inclusive la comisión de un delito, lo que de sobra obliga a un plazo prudente para que el inspeccionado pueda ejercer su derecho real de defensa, para cuyo efecto requiere de la correspondiente asesoría técnica así como de la recopilación y elaboración de prueba de descargo (todo ello sin descuidar el normal desenvolvimiento de su actividad económica, profesional o empresarial), lo no constituye materia sencilla.

En virtud de lo expuesto, aun cuando el plazo de 5 días hábiles señalado en el artículo 144 impugnado fuera considerado como el equivalente para la presentación de alegatos y pruebas (de manera paralela a la manifestación de disconformidad), el mismo devendría irrazonable por ser tan corto y, en consecuencia, imposibilitar el ejercicio real del derecho de defensa.

#### 4.- Sobre el artículo 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario.

*En cuanto a este punto, primeramente se debe resaltar que el inciso d) del numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios estatuye:*

*“Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:*

*(...)*

*d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;(…)”*

Por consiguiente, el establecimiento de garantías ya sea como requisito para la formalización de un fraccionamiento de pago o dentro del marco de una impugnación de una deuda tributaria, solo puede hacerse por ley.

Ahora, la disposición referida no solo haya asidero legal (dicho numeral 5.d no hace otra cosa más que destacar la relevancia jurídica de dicha materia, al punto que la entroniza reservando su regulación a la ley), sino también constitucional.

En efecto, la repercusión constitucional de dichas garantías consiste en que ese ámbito del procedimiento tributario deviene esencial para respetar diversos principios constitucionales. Verbigracia, el principio de igualdad en materia tributaria podría verse afectado, si el acceso a tales garantías resulta muy difícil, a tal grado que finalmente vendría a significar un trato desigual injustificado entre los inspeccionados, un privilegio para unos pocos, volviéndole ilusoria tal posibilidad a muchos contribuyentes. Al respecto, debe existir un balance entre la necesidad de la Administración Tributaria de garantizarse el pago de la suma que pretende cobrar, y el derecho de los inspeccionados de contar, dentro de lo razonable, con la posibilidad de ofrecer garantías para preservar su estabilidad financiera mientras defiende su postura ante el cobro de una supuesta deuda tributaria. A esto debe sumársele el derecho a la seguridad jurídica, toda vez que un aspecto tan relevante no debe pender tan solo de la voluntad unilateral del Ejecutivo, que fácilmente puede variar.

Con base en lo expuesto, estimo inconstitucional el numeral 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario.

Por otro lado, considero que al haberse declarado inconstitucionales los numerales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el artículo 183 del Decreto Ejecutivo No. 38277, “Reglamento de Procedimiento Tributario”, quedó sin contenido, al perder su sustento en el ordinal 144 anulado, por lo que su declaratoria de inconstitucionalidad deviene por conexidad.

En relación con los artículos 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa, suscribo las razones dadas por el Magistrado Jinesta Lobo, que desestiman la inconstitucionalidad alegada de tales disposiciones.

Finalmente, el numeral 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no contiene los vicios apuntados, pues se limita a regular el recurso administrativo de revocatoria en sede administrativa, lo cual antes que lesionar el debido proceso, en realidad constituye una garantía del

mismo. Por ello, considero que se debe desestimar la acción en cuanto a ese artículo. Sin embargo; ciertamente, con los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de los ordinales 144 y 192 del Código impugnados y la entrada en vigencia de la versión de esas normas en la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, sí se advierte un problema práctico en su aplicación, por cuanto dicha disposición establece la posibilidad de plantear recurso de revocatoria contra el acto administrativo de liquidación de oficio emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado; sin embargo, las normas que recobraron su vigencia, no disponen la emisión de dicho acto, ni tampoco de una resolución determinativa, sino de actos previos a dicha determinación.

#### **XII.- Razones diferentes de la Magistrada Hernández López.**

He concurrido con el voto de mayoría -aunque no en todos sus razonamientos-, con base en las siguientes consideraciones:

1. El caso en estudio, en su argumento central, plantea un tema de afectación a la tutela judicial efectiva, con ocasión de la reforma al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente y su reglamento, efectuada mediante Ley N. 9069 del 10 de setiembre de 2012.

2. Para determinar si la violación alegada existe es necesario precisar si se viola el contenido esencial de este derecho, que sobra señalar resulta medular para el respeto del estado de derecho. Se trata de un derecho universalmente reconocido que está contenido en todos los instrumentos internacionales de derechos humanos de relevancia en el mundo, así como en las Constituciones de los países democráticos (incluido el nuestro, que lo regula en el artículo 41 de su texto constitucional).

3. La Convención Americana de Derechos Humanos, lo tutela en el artículo 8, inciso 1 que señala:

“Artículo 8. Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ello, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

En el caso Castañeda Gutman, la Corte Interamericana indicó con claridad que este derecho no sólo debe ser formal, sino real:

“la obligación del Estado de proporcionar un recurso judicial no se reduce simplemente a la mera existencia de los tribunales o **procedimientos formales** o aún a la posibilidad de recurrir a los tribunales, sino que los recursos deben tener **efectividad**, es decir, debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso, en los términos de aquel precepto. La existencia de esta garantía “constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención”. (lo resaltado no es del original).

4. En doctrina, el derecho a la tutela judicial efectiva se entiende como el derecho a que nadie pueda ser privado de sus derechos (libertad, propiedad, etc), sino ha mediado un proceso conforme a la ley, en que se le permita ser oído, presentar prueba de descargo y que éstas sean valoradas mediante una resolución motivada, en un plazo razonable. Para el Tribunal Constitucional Español (STC 48/1986), la prohibición de la indefensión (...) implica el respeto del principio de contradicción, de modo que los contendientes, en posición de igualdad, dispongan de las mismas oportunidades de alegar y probar; asimismo que se respeten los principios de audiencia, contradicción e igualdad, relacionados entre sí, o de lo contrario se produce indefensión (STC 33/1987; 57/1987; 163/1989; 308/1993 (lo resaltado no es del original).

5. Si analizamos la norma impugnada, desde el punto de vista formal, el procedimiento actual en sede administrativa tiene los elementos básicos de un debido proceso constitucional capaz de satisfacer este principio; es decir, tiene una fase preliminar, una audiencia y una fase recursiva -que incluso puede ejercerse sin necesidad de pagar el monto determinado por la administración tributaria-, así como la posibilidad de ejercer sobre todo ello, el control jurisdiccional posterior. Hasta aquí, formalmente cumple con lo dispuesto en la sentencia 15-90 de la Sala Constitucional que estableció que el debido proceso administrativo contiene, al menos: “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.”

6. No obstante, cuando se hace un análisis integral de las normas impugnadas, más allá de lo meramente formal, es claro que el procedimiento actual lesiona el contenido esencial del derecho de defensa, entre otros aspectos porque, ocasiona, por sus efectos, un desequilibrio procesal en perjuicio del administrado, que lesiona garantías básicas de la Constitución Política y del sistema democrático.

7. El procedimiento anteriormente regulado por la norma –en el mismo artículo ahora reformado–, también regulaba las etapas básicas de un debido proceso formal mencionadas: una investigación preliminar que daba pie a una determinación de oficio, una audiencia para el administrado y una fase recursiva, todo ello con la posibilidad de obtener un control judicial posterior. No obstante, en contraste con la normativa actual, el procedimiento en su totalidad y sus plazos estaban enteramente regulados en la ley (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), la vía recursiva se ejercía ante un órgano imparcial (Tribunal Fiscal Administrativo) con plazos amplios y no era sino hasta entonces que el acto administrativo adquiría ejecutoriedad. En el procedimiento actual, existe una parte del mismo que está regulado por reglamento, con plazos más cortos y la revisión del acto de liquidación de oficio se hace ante la misma autoridad que lo dictó, momento en que adquiere ejecutividad. El Estado alega que no pasa nada, porque el administrado que no tiene el dinero para pagar mientras discute o impugna lo resuelto administrativa o judicialmente, puede rendir una garantía; no obstante, quedó claro en la vista oral llevada a cabo el 11 de agosto del año en curso y de la prueba aportada en el expediente, que en la práctica esta garantía no funciona, con lo cual las empresas o administrados que no tienen la liquidez para enfrentar la deuda tributaria en disputa, sufren todo el peso de la administración sobre su patrimonio, en muchos casos –generando una insolvencia o quiebra– para algunos, todo en un plazo de 30 días después de dictado el Acto de Liquidación de Oficio (ALO). Con los cambios efectuados, el acto de liquidación de oficio, dejó de ser un acto preparatorio, y se constituye, en la práctica, en un acto final capaz de convertir por medio de la administración tributaria al Estado en un Estado inquisidor, por la forma o efectos que en la práctica produce la aplicación de la reforma, por un conjunto de factores que se conjugan para vaciar el contenido esencial de la tutela judicial efectiva y convertirlo en un mero espejismo, según se dirá.

8. El sistema actual además, desde mi perspectiva, genera un trato desigual entre contribuyentes porque no todos tienen la solvencia financiera para pagar en 30 días, o ser sujetos de crédito para garantía bancaria. Al mismo tiempo que el administrado está enfrentado a esa situación, la administración tributaria simultáneamente inicia un procedimiento sancionatorio en aplicación al artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin que el administrado haya tenido siquiera la oportunidad de ser escuchado por un tercero imparcial. Asimismo se ingresa en la lista de morosos y aquellas empresas que tengan como parte de su giro las contrataciones con el Estado, quedan diezadas. En su conjunto, todo ello resulta en una especie de muerte civil para aquellos que no tienen la liquidez de pagar o garantizar la deuda tributaria mientras se discute el acto impugnado, porque terminan arriesgando el cierre de su establecimiento o negocio, en detrimento del ejercicio de sus libertades económicas (comercio, trabajo y propiedad privada).

9. Tampoco resulta viable obtener la tutela efectiva con la impugnación directa en vía jurisdiccional –en sede contenciosa administrativa–, porque quedó acreditado en la vista oral celebrada y con la documentación aportada, que existen criterios divididos a nivel de Tribunal de Apelación de la jurisdicción contenciosa administrativa, a la hora de exigir la contra cautela para otorgar la medida cautelar, en la cual existe una sección que exige el 100% de la garantía, lo que significa indudablemente una desnaturalización absoluta de su razón de ser. Así las cosas, actualmente el azar determina si se obtiene justicia o no, según la sección que le corresponda al administrado, lo que además genera un problema de seguridad jurídica, en donde eventualmente la verdadera tutela judicial efectiva depende del vaivén de criterios jurisprudenciales y de la suerte de caer en una u otra sección del Tribunal de Apelaciones. Asimismo se ha acreditado en el expediente, que en las audiencias de medidas cautelares la Procuraduría General de la República en representación del Estado, solicita el 100 por ciento de la contra cautela y que la sección que no pide el 100% de la contra cautela, pide el 50%, que en algunos casos, aún así se trata de sumas que resultan contrarias a la capacidad económica de muchos contribuyentes, con efectos confiscatorios, sin que medie aún la revisión de fondo por parte de un tercero imparcial de la obligación tributaria impugnada o de la capacidad de garantizarla de otra forma que no sea cubriendo el efectivo.

10. Así las cosas, individualmente considerados, cada uno de los cambios efectuados en la reforma impugnada, parecieran irrelevantes, no obstante en su conjunto someten al administrado a una posición de indefensión frente a la administración, con la única excepción de aquellos contribuyentes o empresas que tengan la liquidez para cancelar el monto del ALO, lo cual sin duda tiene efectos perversos sobre todo en el caso de los contribuyentes de menores ingresos o capacidad contributiva que son la

mayoría de las empresas y contribuyentes del país. Los cambios del sistema actual, con respecto al anterior, integralmente considerados, resultan sin lugar a dudas regresivos de la tutela efectiva otorgada originalmente por el legislador a los contribuyentes antes de la reforma actual, creando un acceso a la justicia precaria, real, sólo en el papel. Naturalmente que no existe un derecho a la inmutabilidad del ordenamiento jurídico que petrifique las normas, en general, o bien los procedimientos. No obstante las modificaciones que se hagan, deben respetar el contenido mínimo del derecho de defensa como parte del derecho a la tutela judicial efectiva y además ser coherente con el ordenamiento sustantivo que regula la materia. Está claro que las normas procesales son instrumentales de las normas sustantivas (SC 98-2030), es decir, del derecho de fondo. En ese sentido, el debido proceso no debe ser sólo de forma, sino que debe permitir, a su vez, el cumplimiento del derecho de fondo, razón por la cual no puede estar divorciado de los principios de equidad, justicia en general y en particular, para el caso que nos ocupa, de los principios constitucionales que rigen la materia tributaria (por excelencia materia odiosa), del equilibrio procesal entre las partes y el respeto a los principios de legalidad, no confiscatoriedad, capacidad económica del contribuyente, entre otros.

11. Ciertamente, los procedimientos, igual que las normas, no pueden ser para unos pocos, sino para la generalidad de los administrados, principio de equidad que es transversal a todo nuestro ordenamiento jurídico por mandato constitucional y convencional. En ese sentido, si **por sus efectos**, un grupo considerable de administrados arriesga su insolvencia sin haber tenido la oportunidad de una tutela efectiva en sede administrativa o judicial, los cambios efectuados en el procedimiento actual, resultan, contrarios a la Constitución Política.

12. 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. En el fondo esta tesis, extrapolada a las otras materias en que estén de por medio derechos patrimoniales en disputa frente al Estado, tendría serios efectos sobre la administración pública. Como señalé supra, el enfoque correcto en este caso concreto, consiste en valorar los efectos–, reales que un conjunto de reformas causan en la práctica, y que afectan la necesaria equidad de armas que tienen que existir entre el Estado y el administrado en una democracia constitucional, especialmente cuando se trata de la defensa de derechos fundamentales esenciales, como la protección del patrimonio o derechos económicos de las personas (sean físicas o jurídicas). El desequilibrio más serio, desde mi perspectiva, es que con la reforma operada aquél acto que se constituía en el inicio del digital de: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.

13. Naturalmente que conforme lo establece el artículo 18 de nuestra Constitución Política, todos estamos obligados a contribuir con las cargas públicas y por ende a pagar impuestos, de tal forma que no se trata de que quienes tengan que pagar no paguen, pero sí de que el Estado resguarde uno de los principios fundamentales de una democracia como es la tutela judicial efectiva (el fin no justifica los medios) establecido como límite a la arbitrariedad del Estado. Nada impide que el que tiene que pagar pague, luego de un debido proceso constitucional real. Así se equilibran ambos bienes jurídicos: el deber de contribuir y la tutela judicial efectiva frente a los poderes del Estado.

14. A parte de lo señalado, estimo que merece una mención especial el tema de la garantía, ya que quedó demostrado en la vista que de conformidad con las normas de contabilidad vigentes (NIC), es obligatorio registrar en el pasivo la deuda tributaria en los estados financieros (Nic 37), de tal forma que para aquellas empresas o personas que no cuentan con la liquidez para pagar en el plazo de los 30 días –que son la mayoría–, recurrir al sistema bancario a solicitar crédito, no resulta viable, con el agravante que –durante el curso de esta acción–, se reformó el Reglamento de Garantías (DE 38277-H de 7 de marzo de 2014 en sus artículos 182 y 183), para limitar severamente los tipos de garantía aceptables por la administración, lo cual hace que –según se acreditó documentalmente y en la vista –, hagan tan remota la posibilidad real de contar con este mecanismo para evitar la confiscación patrimonial o insolvencia, que, la administración tributaria sólo ha aceptado 14 garantías, con lo cual queda claro que este mecanismo prácticamente sólo existe en el papel. En ese sentido comparto las razones señaladas por el Magistrado Castillo Viquez, no sólo en cuanto a la necesidad de que la materia es de reserva legal, sino de que la falta de aplicación real de la posibilidad de garantizar la deuda tributaria mediante un sistema de

garantías, es un factor medular en el desequilibrio procesal que se crea en perjuicio del administrado, sin el cual, si no se tiene la liquidez para pagar (que resulta ser la mayoría), está condenado prácticamente a la insolvencia. No obstante, estimo que no se supera el problema constitucional con sólo corregir o superar el problema formal de la falta de reserva legal, porque aun así, en la práctica, por lo señalado supra, la garantía no opera, porque igual mientras esté reflejada en los estados financieros como pasivo, los bancos no van a otorgarlas y no serán por ende accesibles para la mayoría de contribuyentes, razón por la que estimo que con la corrección de éste único factor, no se garantiza la debida tutela judicial efectiva del administrado.

15. Finalmente suscribo las razones del Magistrado Jinesta Lobo, para anular las normas impugnadas y por conexidad el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por las razones indicadas supra, estimo que la reforma impugnada resulta inconstitucional por sus efectos, al establecer una serie de condiciones que en su conjunto, afectan el contenido esencial de la tutela judicial efectiva. Con ello no sólo se lesiona la Constitución Política en sus artículos 39 y 41, sino el 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y lo señalado en la sentencia de la CIDH Castañeda Gutman en cuanto a la necesidad de que el derecho de defensa no descansa únicamente sobre procedimientos formales, sino que debe tratarse de regulaciones que tengan efectividad, es decir capacidad real de garantizar la tutela judicial efectiva de las personas. Asimismo estimo se viola el principio de legalidad, igualdad y equidad, con las consecuencias anulatorias que se señalan en el por tanto de la sentencia.

XIII.- Nota del Magistrado Cruz Castro. El deber ineludible de cumplir las obligaciones tributarias dentro de un plazo razonable.

El análisis del tema tributario está vinculado con la creciente inequidad social que se ha ido forjando en el país en los últimos treinta años. Los indicadores y las cifras, son elocuentes.

No estamos bien posicionados en indicadores sobre pobreza, empleo y la desigualdad. La pobreza alcanzó en el 2014 el 22,4% (18,5% en el 2009) y el desempleo se ha mantenido cercano al 10%, con cifras más elevadas en relación al juvenil y rural.

La desigualdad en el ingreso, es inquietante, aunque no se emprenden acciones estructurales, lo que incluye una reforma impositiva que eleve la carga tributaria en relación al producto interno bruto, y además, mayor capacidad para tener una incidencia efectiva en la capacidad para recaudar los impuestos. Los indicadores de inequidad social y económica, adquieren progresivamente mayor relevancia, así lo señalan reiteradamente, los informes del Estado de la Nación. Por ejemplo, en el 2014 el 20% más pobre recibió solo el 3,9% del ingreso nacional, cuando con un reparto más equitativo, que se logra mediante una administración tributaria más eficaz, debería haber recibido un porcentaje cercano al 20%.

En Costa Rica, el crecimiento económico ha estado acompañado por aumentos sistemáticos en la desigualdad, según lo indica el coeficiente de Gini (con valor de 0 cuando existe igualdad perfecta y 1 cuando hay desigualdad perfecta).

En efecto, el coeficiente mencionado ha venido creciendo y pasó de 0,44 en el 2009 a 0,52 en el 2014. Conforme a los estándares internacionales, los países que están razonablemente bien alcanzan valores cercanos a 0,3 y los que tienen mucha desigualdad superan el 0,5. Es decir, que nuestros indicadores señalan una creciente desigualdad, lo que demuestra una grave debilidad de la democracia económica costarricense. Para corregir estas deficiencias se requiere, como un presupuesto fundamental, que haya capacidad para recaudar, eficazmente, los impuestos y que se eleve la carga tributaria en relación al producto interno bruto. No puede haber desarrollo humano y social con equidad, si no existen instrumentos que permitan que haya eficacia en la recaudación de impuestos y que se eleve el porcentaje de la carga tributaria, que no puede ser de un quince por ciento como ocurre en Costa Rica.

La cifra de evasión y elusión de los impuestos, es vergonzosa. Por ejemplo los ingresos no recaudados en el 2012 (el dato más actualizado) ascendió a €1,76 billones, lo que equivale a un 7,75% del P.I.B. Fácilmente se evade y se elude el ocho por ciento del producto interno bruto. La discusión en esta acción tiene que ver con los instrumentos para lograr que lo que se consigna como obligación tributaria formal, pueda alcanzar una aceptable eficacia. Con el porcentaje mencionado se demuestra que estamos muy lejos de tener una cultura tributaria en la que el ciudadano esté convencido que debe pagar sus impuestos y mejor aún, que debe presentar declaraciones veraces, exactas y oportunas. Esto es lo que se discute en esta acción, pero como lo menciono junto con el magistrado Castillo, hay datos que demuestran que el cobro no deja alternativas, razonables y equitativas, para un sector de los contribuyentes que no pueden cumplir con un régimen de garantías que es excluyente.

El alto porcentaje de evasión y elusión de las obligaciones tributarias, es un indicador de una sociedad que asfixia el estado social, impidiendo que el sistema político pueda desarrollar acciones redistributivas, que sea capaz de tener los recursos para una política social que enfrente los problemas que no tienen respuesta con el mecanismo imperfecto del mercado.

Los que no hacen su declaración de impuestos oportunamente, los que lo hacen con datos falsos o inexactos, incumplen una obligación constitucional, ignorando, además, un deber moral de pagar, retener y entregar los tributos en los montos que legalmente corresponden. No es una deuda cualquiera, no es un simple incumplimiento contractual, es la violación de obligaciones que nacen de la constitución y de la ética ciudadana. Por eso ante un incumplimiento que tiene estas características, lo que corresponde es que el declarante omiso o inexacto, rinda las garantías que permitan al Estado mantener un equilibrio entre la eficacia en el cobro oportuno de los tributos y los derechos de los particulares, que en este caso requiere un marco legal más amplio y flexible respecto de las garantías que correspondan, tal como lo expreso en el voto que suscribo con el Magistrado Castillo.

**XIV.- Nota del Magistrado Salazar Alvarado.** El suscrito juez constitucional dispone oportuno consignar nota respecto al debido proceso y a la legítima defensa en relación con la eficacia de los actos administrativos, en tanto ejecutivos y ejecutorios, pues, en la Sentencia N° 2106-1408, de las 9:30 horas, del 29 de enero del 2016, donde la Sala resolvió que el rebajo salarial que hizo el Ministerio de Educación Pública a unos empleados que participaron en una huelga, sin haberse resuelto los recursos presentados, ni tampoco haberse dictado la resolución final en el procedimiento administrativo, con el argumento de que: *“es de mérito acotar que en repetidos fallos emitidos por este Tribunal Constitucional se ha manifestado que los actos administrativos, una vez emitidos por la Administración, son ejecutivos y ejecutorios. Tales son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y que orientan toda la función pública, y consisten en que una vez que son decretados los actos por la Administración, ésta puede por sí misma ejecutarlos, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual, en virtud del artículo 148 idem implica que la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, a menos que el superior decida en contrario para evitar perjuicios mayores o de imposible reparación”*, salvé el voto, al considerar que, previo al rebajo del salario, debía primero resolverse las disconformidades o recursos planteados en tiempo, lo que no se hizo así, procediéndose, de manera sorpresiva, al rebajo del salario, razonando el voto así: *“Disiento de la mayoría de la Sala, en cuanto declara sin lugar el recurso también en relación con la acusada violación al derecho de defensa de la parte recurrente, por la ejecución del rebajo de su salario, sin haberse pronunciado, de previo, sobre la oposición presentada por la parte interesada, en atención a la audiencia otorgada para tales efectos por la administración recurrida. Si bien es cierto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública, los actos administrativos son ejecutivos y ejecutorios y, además, los recursos ordinarios no tienen efectos suspensivos, si la Administración, como en este caso, no solo comunica al interesado su pretensión de aplicar una determinada deducción sobre su salario, sino que, además, le otorga audiencia para que justifique la ausencia laboral que se le imputa, es criterio del suscrito que no puede ejecutar ese acto hasta tanto no se pronuncie sobre las alegaciones hechas -bien sea que estas se presenten como oposición o como impugnación-, pues, de lo contrario, se viola el debido proceso, en concreto, el derecho de defensa, toda vez que la audiencia conferida carecería de sentido. En efecto, si la audiencia es para que el servidor pueda justificar su ausencia, el principio de racionalidad constitucional implicaría que no podría la Administración proceder al rebajo en cuestión hasta tanto no se pronuncie sobre los alegatos del servidor, a fin de determinar si su ausencia está o no justificada. Debe tenerse presente que, en este caso, están de por medio el derecho de defensa y el derecho al salario del servidor, por lo que ha de privar el derecho laboral sobre el administrativo, ya que la aplicación de este, en los términos en que lo ha entendido la mayoría de la Sala, constituye un menoscabo a los derechos fundamentales del trabajador, derivados de lo dispuesto en los artículos 56 y siguientes de la Constitución Política. A diferencia de otros casos que ha conocido este Tribunal, en los que con la comunicación al servidor se tiene por cumplido el debido proceso, en el caso bajo estudio existe un hecho diferenciador que justifica un tratamiento diverso. Aquí la Administración debe determinar primero, si la ausencia del servidor está justificada o no para, luego, proceder con el rebajo respectivo. En tanto en los otros supuestos que ha conocido esta Sala, la Administración ya ha determinado que al servidor se le pagaron sumas de más y, por ende, su obligación de reintegro no se discute, sino simplemente el hecho que, de previo al rebajo, el afectado pueda conocer la suma que se le va a deducir y las circunstancias en que ello se va a llevar a cabo. De modo que, al haber procedido la administración recurrida a aplicar el rebajo sobre el salario de la parte recurrente, sin haber examinado,*

previamente, los alegatos presentados por dicha parte, de conformidad con la audiencia que se le otorgó para tal propósito, se produjo la acusada violación al derecho de defensa de aquella, por haberse convertido esa audiencia en un mero formalismo sin ningún contenido práctico". Sin embargo, en el caso que ahora se conoce, en virtud de la presente acción de inconstitucionalidad, la Sala está rechazando el agravio de la violación al debido proceso y a la legítima defensa; porque, precisamente, en las normas cuya inconstitucionalidad se alega, sí están garantizados esos derechos fundamentales, según se resolvió.

XV.- En síntesis. Por unanimidad y por las razones separadas antes expuestas, se declaran parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. Se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192, del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183, del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo N° 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas). Específicamente, en el caso del ordinal 182, del Reglamento de Procedimiento Tributario, se anulan tanto la versión vigente, según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido. La inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Se declaran sin lugar, también por unanimidad y razones separadas, las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y 67, del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de las normas que se declaran inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad, consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. Para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y del sistema tributario, ante la anulación de los ordinales 144 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deja en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

En consecuencia, a partir de esta declaratoria de inconstitucionalidad, los textos de los artículos 144 y 192, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberán leerse de la siguiente manera:

*"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.*

*(Así corregida su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 139 al actual).*

*(Así reformado por el artículo 1° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999). (Así reformado su párrafo primero por el inciso m) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).*

**Artículo 192 (169).- 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 166 de este Código, dentro de los nueve meses siguientes a la expiración del término legal de pago, deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y ordenar, en su caso, el retiro de los respectivos recibos de los bancos y las demás oficinas recaudadoras.*

*(Así corregida su numeración por el artículo 10 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 160 al 169).*

*(Así reformado por el artículo 1° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999). No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y recargos que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución y, en tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria.*

*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 cualesquiera de los medios que autoriza el artículo 132 de este Código, al domicilio que conste en sus registros, 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 a la Oficina de Cobros para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.*

*Las certificaciones de adeudo expedidas por las oficinas señaladas en este artículo, deberán ser firmadas por los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes. Tendrán el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el cobro judicial.*

*(Así reformado su último párrafo, por el inciso o) del artículo 27 de la Ley N°*

*8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001)".*

#### Por tanto:

Por unanimidad y por razones separadas, se declaran parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. Se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas). Específicamente, en el caso del ordinal 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario, se anulan tanto la versión vigente, según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido. La inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Se declaran, también, por unanimidad y razones separadas sin lugar las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de las normas que se declaran inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad, consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. Para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y del sistema tributario, ante la anulación de los ordinales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deja en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Comuníquese al Directorio de la Asamblea Legislativa, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el diario oficial La Gaceta. Notifíquese a la Procuraduría General de la República, a los accionantes y coadyuvantes y demás partes intervinientes. El Magistrado Rueda Leal, además declara inconstitucional el artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Los Magistrados Cruz Castro y Salazar Alvarado ponen notas separadas.-Ernesto Jinesta L.,Presidente/Fernando Cruz C./Fernando Castillo V./Paul Rueda L./Nancy Hernández L./Luis Fdo. Salazar A./ José P. Hernández G./

**Exp: 14-011798-0007-CO**

**Res. N° 2017018638**

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas quince minutos del veintiuno de noviembre de dos mil diecisiete .**

Acciones de inconstitucionalidad acumuladas, promovidas por Mauricio Estrada Gómez y otros; contra los artículos 144, 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 29 de abril de 1971.

**Resultando:**

1.- Por Sentencia N° 2016-012496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, la Sala resolvió por el fondo esta acción, con base en las razones que constan en la parte considerativa de la sentencia.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 12, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, este Tribunal, en cualquier tiempo, puede corregir, de oficio, los errores materiales en que haya incurrido al momento de transcribir la sentencia.

Redacta el Magistrado Salazar Alvarado; y,

**Considerando:**

Único.- De la simple lectura de la Sentencia N° 2016-012496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, que resolvió el fondo de este asunto, se colige que, por error material, se omitió, en la parte dispositiva, consignar lo relativo a las razones separadas dadas por los Magistrados Jinesta Lobo y Hernández López, así como a las razones diferentes de los Magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez, las cuales sí constan en los Considerandos IX y X de la citada resolución. De igual modo, en la parte dispositiva de la sentencia se omitió, por error material, consignar que la Magistrada Hernández López también da razones diferentes, conforme consta en el considerando XII de la sentencia de cita. Así, y con base en lo dispuesto en el artículo 12, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, lo procedente es corregir dicho error material, a fin de que, en la parte dispositiva de la sentencia, también consten las razones separadas y diferentes dadas por los referidos Magistrados y Magistrada. En consecuencia, se corrige el error material que contiene la parte dispositiva de la Sentencia N° 2016-012496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, para que se lea correctamente de la siguiente manera: *“Por unanimidad y por razones separadas, se declaran parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. Se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas). Específicamente, en el caso del ordinal 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario, se anulan tanto la versión vigente, según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido. La inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Se declaran, también, por unanimidad y razones separadas sin lugar las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de las normas que se declaran inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad, consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. Para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y del sistema tributario, ante la anulación de los ordinales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deja en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Comuníquese al Directorio de la Asamblea Legislativa, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el diario oficial La Gaceta. Notifíquese a la Procuraduría General de la República, a los accionantes y coadyuvantes y demás partes intervinientes. Los Magistrados Jinesta Lobo y Hernández Gutiérrez dan razones separadas. Los Magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez dan razones diferentes. El Magistrado Rueda Leal, además declara inconstitucional el artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario. La Magistrada Hernández López da razones diferentes. Los Magistrados Cruz Castro y Salazar Alvarado ponen notas separadas”.*

**Por tanto:**

Se corrige el error material que contiene la parte dispositiva de la Sentencia N° 2016-012496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, para que se lea correctamente de la siguiente manera: *“Por unanimidad y por razones separadas, se declaran parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. Se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas). Específicamente, en el*

*caso del ordinal 182 del Reglamento de Procedimiento Tributario, se anulan tanto la versión vigente, según reforma efectuada por Decreto Ejecutivo N° 39673 de 28 de enero de 2016, como la versión anterior a esa reforma, por los efectos inconstitucionales que pudo haber producido. La inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Se declaran, también, por unanimidad y razones separadas sin lugar las acciones de inconstitucionalidad respecto de los numerales 145 y 182 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 67 del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de las normas que se declaran inconstitucionales, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por virtud de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, prescripción, caducidad, consumación de los hechos por ser material o técnicamente irreversibles. Para evitar que se produzcan graves dislocaciones de la seguridad, la justicia, la paz social y del sistema tributario, ante la anulación de los ordinales 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deja en vigor la versión de esas normas, vigente al momento inmediato anterior a la entrada en rigor de la Ley No. 9069 de 10 de septiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Comuníquese al Directorio de la Asamblea Legislativa, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el diario oficial La Gaceta. Notifíquese a la Procuraduría General de la República, a los accionantes y coadyuvantes y demás partes intervinientes. Los Magistrados Jinesta Lobo y Hernández Gutiérrez dan razones separadas. Los Magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez dan razones diferentes. El Magistrado Rueda Leal, además declara inconstitucional el artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario. La Magistrada Hernández López da razones diferentes. Los Magistrados Cruz Castro y Salazar Alvarado ponen notas separadas”.*-/Ernesto Jinesta L., Presidente/Fernando Castillo V./Paul Rueda L./Luis Fdo. Salazar A./Rosa María Abdelnour G./Jorge Araya G. / Jose Paulino Hernández G./-

San José, 27 de junio del 2018.

**Fabián Barboza Gómez**  
Secretario a. í

O.C. N° 364-12-2017.—Solicitud N° 68-2017-JA.—1 vez.—  
(IN201825567).

**ADMINISTRACIÓN JUDICIAL****Remates****SEGUNDA PUBLICACIÓN**

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y treinta minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho y con la base de diez millones cuatrocientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo BCT 871, marca Hyundai, estilo Tucson GL., categoría automóvil, año 2013, vin serie y chasis KMHJT81BDDU609116. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de siete millones ochocientos mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho con la base de dos millones seiscientos mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco de Costa Rica contra Business Enterprise JO MA de Centroamérica S. A. Exp. N° 17-012676-1763-CJ. Notifíquese.—**Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José, Sección Primera**, 02 de julio del 2018.—Licda. Susana Mata Gómez, Jueza.—( IN2018263384 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando reservas y restricciones bajo las citas: 393-01863-01-0986-001; a las diez horas y cero minutos

del veintidós de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de cinco millones quinientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 475.712-000, la cual es terreno de solar con una casa. Situada en el distrito: 13-Pocosol, cantón: 10-San Carlos, de la Provincia de Alajuela. Colinda: al norte, resto reservado de Jenny Milena Molina Chacón; este, Asociación Cruz Roja Costarricense; oeste, resto reservado de Jenny Milena Molina Chacón; sureste, calle pública con un frente de 22,10 metros lineales. Mide: novecientos cuarenta y siete metros cuadrados. Plano: A-1468856-2010. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del seis de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de cuatro millones ciento veinticinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del veintiuno de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de un millón trescientos setenta y cinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Cristian Gerardo Solís Murillo contra Cándido Pérez Ampie. Exp. N° 11-100870-0297-CI.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, (Materia Cobro)**, 07 de junio del año 2018.—Licda. Lilliam Álvarez Villegas, Jueza.—( IN2018263420 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando citas: 376-10954-01-0906-001; a las diez horas y cero minutos del ocho de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de seis mil seiscientos veintidós con nueve unidades de desarrollo, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número doscientos cuarenta y dos mil cincuenta y siete cero cero la cual es terreno para construir con 1 casa m.23-G. Situada en el distrito Orotina, cantón Orotina, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote 22; al sur, lote 24; al este, lote 8 y al oeste, calle pública los emperadores y otro. Mide: ciento cincuenta y siete metros con veintitrés decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del veinticuatro de agosto de dos mil dieciocho, con la base de cuatro mil novecientos sesenta y seis con cincuenta y siete unidades de desarrollo (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del diez de setiembre de dos mil dieciocho con la base de mil seiscientos cincuenta y cinco con cincuenta y dos unidades de desarrollo (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Melvin Manuel Delgado Álvarez. Exp. N° 17-006701-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 06 de febrero del año 2018.—Msc. Gabriela Chaves Villalobos, Jueza.—( IN2018263428 ).

A las diez horas, del miércoles ocho de agosto del dos mil dieciocho, en la puerta exterior del Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, Los Chiles, remataré con la base de ciento cuarenta y tres mil trescientos cincuenta y ocho colones con sesenta y tres centavos, la cual consiste consistente en: 1. troza, de especie Gallinazo, diámetro 0,75, largo 5,4, volumen m<sup>3</sup> de 2,3856525, volumen PMT 863,606205. Se remata por estar así ordenado en resolución las trece horas treinta y dos minutos del veintinueve de mayo del dos mil dieciocho, Expediente N° 18-000155-0801-PE, por Infracción Ley Forestal, contra Miguel Ángel Casares Soto, en daño de Los Recursos Naturales.—**Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, sede Los Chiles**.—Licda. Jeinny Blanco Quesada, Jueza Penal.—O.C. N° 364-12-2017.—Solicitud N° 68-2018-JA.—( IN2018263431 ).

A las nueve horas del miércoles ocho de agosto del dos mil dieciocho, en la puerta exterior del Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, Los Chiles, remataré con la base de cuatro millones cuatrocientos setenta mil trescientos noventa y seis colones con tres centavos, 1) Cuarenta y cinco piezas de madera de la especie Danto amarillo, con un ancho de 08 centímetros, con un grueso de 03 centímetros y largo de 250 centímetros, con un volumen de 0,27 metros cúbicos. 2) Veinticinco piezas de madera de la especie Danto amarillo, de 04 centímetros de ancho, con un grueso de 03 centímetros y largo de 250 centímetros, con un volumen de 0,075 metros cúbicos. 3) Seis piezas de madera de la especie Roble Coral, de 20 centímetros de ancho, con un grueso de 07 centímetros y largo de 250 centímetros, con un volumen de 0,21 metros cúbicos. 4) Una pieza de madera de la especie Roble Coral, de 55 centímetros de ancho, un grueso de 28 centímetros y largo de 250 centímetros, con un volumen de 0,385 metros cúbicos. 5) Dos piezas de madera de la especie Tamarindo, de 15 centímetros de ancho, con un grueso de 02 centímetros y largo de 135 centímetros, con un volumen de 0,0081 metros cúbicos. 6) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 15 centímetros de ancho, con un grueso de 02 centímetros y largo de 110 centímetros, con un volumen de 0,0033 metros cúbicos. 7) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 24 centímetros de ancho, con un grueso de 03 centímetros y largo de 122 centímetros, con un volumen de 0,008784 metros cúbicos. 8) Diecisiete piezas de madera de la especie Tamarindo, de 20 centímetros de ancho, con un grueso de 02 centímetros y largo de 215 centímetros, con un volumen de 0,1462 metros cúbicos. 9) Cuatro piezas de madera de la especie Tamarindo, de 15 centímetros de ancho, con un grueso de 04 centímetros y largo de 215 centímetros, con un volumen de 0,0516 metros cúbicos. 10) Dos piezas de madera de la especie Tamarindo, de 05 centímetros de ancho, con un grueso de 05 centímetros y largo de 207 centímetros, con un volumen de 0,01035 metros cúbicos. 11) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 09 centímetros de ancho, con un grueso de 04 centímetros y largo de 130 centímetros, con un volumen de 0,000468 metros cúbicos. 12) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 14 centímetros de ancho, con un grueso de 8,5 centímetros y largo de 110 centímetros, con un volumen de 0,01309 metros cúbicos. 13) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 25 centímetros de ancho, con un grueso de 7 centímetros y largo de 100 centímetros, con un volumen de 0,0175 metros cúbicos. 14) Una pieza de madera de la especie Tamarindo, de 25 centímetros de ancho, con un grueso de 10 centímetros y largo de 150 centímetros, con un volumen de 0,0375 metros cúbicos. 15) Una troza de madera de la especie Camibar, de 0,63 de diámetro, con un largo de 40 metros y con un volumen de 12,4690104 metros cúbicos. 16) Dos trozas de madera de la especie Corteza amarilla, de 0,7 de diámetro, con un largo de 40 metros y con un volumen de 15,39384 metros cúbicos, dicha madera se encuentra en custodia la oficina del Refugio Nacional Corredor Fronterizo, ubicada en Los Chiles, calle a Los Robles, contiguo a la pista de aterrizaje. Se remata por estar así ordenado en resolución las diez horas cuarenta minutos del seis de abril del dos mil dieciocho, expediente N° 18-000111-0801-PE, por Infracción Ley Forestal, contra Rafael Solano Rugama y Otro, en daño de Los Recursos Naturales.—**Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, Sede Los Chiles**.—Licda. Joselyn Villegas Araya, Jueza.—1 vez.—O.C. N° 364-12-2017.—Solicitud N° 68-2017-JA.—( IN2018263432 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las ocho horas y cero minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de cincuenta y dos millones ciento sesenta y ocho mil novecientos ochenta y cuatro colones con siete céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número cuarenta y siete mil setecientos treinta y ocho cero cero cero, la cual es terreno con un local comercial. Situada en el distrito 01 Tilarán, cantón 08 Tilarán, de la provincia de Guanacaste. Colinda: al norte, María del Rosario Coll Castro; al sur, calle pública con 17m 67cm; al este, calle publica con 30m 05cm y al oeste, María del Rosario Coll Castro. Mide: quinientos cincuenta y cuatro metros con cincuenta y cinco decímetros cuadrados. Plano: G-0011912-

1976. Identificador predial: 508010047738. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cero minutos del once de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de treinta y nueve millones ciento veintiséis mil setecientos treinta y ocho colones con cinco céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cero minutos del veintiséis de setiembre del dos mil dieciocho con la base de trece millones cuarenta y dos mil doscientos cuarenta y seis colones con dos céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Jaime Alberto de Los Araya Sánchez. Exp. N° 17-004055-1205-CJ.—**Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Tránsito del Primer Circuito Judicial de Guanacaste (Liberia) (Materia Cobro)**, 17 de julio del 2018.—Licda. Jenny Corrales Torres, Jueza.—( IN2018263459 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las ocho horas y cuarenta minutos del quince de enero de dos mil diecinueve, y con la base de siete millones quinientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número: 139795, derechos 003,004,005,006,007 (el total de los derechos conforman la totalidad del inmueble) la cual es terreno para construir con 1 casa. Situada en el distrito: 04-Concepción, cantón: 10-Alajuelita, de la Provincia de San José. Colinda: al norte, calle pública; al sur, Rafael Ángel Mora Portuguez y otra; al este, Elida Vargas Chávez y al oeste, Caudío Chinchilla Meléndez y otro. Mide: ciento ochenta y nueve metros con cincuenta y cinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cuarenta minutos del treinta de enero de dos mil diecinueve, con la base de cinco millones seiscientos veinticinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cuarenta minutos del catorce de febrero de dos mil diecinueve, con la base de un millón ochocientos setenta y cinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Corporación Barza Sociedad Anónima contra Heriberto Mora Pérez, Marianella Mora Pérez, Marvín Giovanni Mora Pérez, Víctor Manuel Mora Pérez, Víctor Manuel Mora Portuguez. Expediente número: 18-004118-1170-CJ.—**Juzgado Segundo Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 16 de abril del año 2018.—Licda. Kathya María Araya Jácome, Jueza.—( IN2018263463 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando Serv. Cond. Mearef: 2408-119-001; a las diez horas y cuarenta y cinco minutos del veinticinco de octubre de dos mil dieciocho, y con la base de cuatro millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número doscientos cuarenta y tres mil seiscientos cuarenta y seis cero cero cero la cual es terreno con una casa N° 491. Situada en el distrito Hatillo, cantón San José, de la provincia de San José. Colinda: al norte, lote 492; al sur, lote 490; al este, lote 454 y al oeste, acera el INCA. Mide: cincuenta y cuatro metros con ochenta y cinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cuarenta y cinco minutos del nueve de noviembre de dos mil dieciocho, con la base de tres millones de colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y cuarenta y cinco minutos del veintiséis de noviembre de dos mil dieciocho con la base de un millón de colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Corporación SIFU Sociedad Anónima contra Kattia del Socorro Araya Espinoza Exp. N° 18-004140-1338-CJ.—**Juzgado Tercero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 12 de abril del año 2018.—Licda. Yesenia Zúñiga Ugarte, Jueza.—( IN2018263464 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y cero minutos del veinte de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de seis millones seiscientos sesenta y cuatro mil sesenta y siete colones con dos céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo placa BCB838, marca Nissan, categoría automóvil, capacidad 5 personas, carrocería sedan 4 puertas, tracción 4x2 2 año fabricación 2012. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cuatro millones novecientos noventa y ocho mil cincuenta colones con veintisiete céntimos y para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del diecinueve de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de un millón seiscientos sesenta y seis mil dieciséis colones con setenta y seis céntimos. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Asociación Solidarista de Empleados de Florida ICE and Farm Company Sociedad Anónima y afines contra Adrián Mauricio Duarte Morales. Exp. N° 16-002329-1204-CJ.—**Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Contravencional de Grecia (Materia Cobro)**, 17 de julio del 2018.—Licda. Patricia Cedeño Leitón, Jueza.—( IN2018263481 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las catorce horas y treinta minutos del cinco de setiembre de dos mil dieciocho, y con la base de ciento doce millones trescientos cuatro mil cuatrocientos sesenta y nueve colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ciento diecinueve mil novecientos treinta y cuatro cero cero la cual es terreno solar para construir. Situada en el distrito 9-Dulce Nombre, cantón 1-Cartago, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, Guido Villalta Loaiza; al sur, calle pública con 39 metros; al este, calle pública con 11 metros con 30 centímetros y al oeste, Rafael Ángel Villalta Loaiza. Mide: ochocientos cincuenta y nueve metros con treinta y ocho decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y treinta minutos del veinte de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de ochenta y cuatro millones doscientos veintiocho mil trescientos cincuenta y un colones con setenta y cinco céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las catorce horas y treinta minutos del cinco de octubre de dos mil dieciocho con la base de veintiocho millones setenta y seis mil ciento diecisiete colones con veinticinco céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Inversiones El Callejón S. A. contra Inversiones El Callejón Sociedad Anónima. Exp. N° 14-002148-1164-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 20 de junio del año 2018.—Licda. Jessica Céspedes Argüello, Jueza, DCARPIO.—( IN2018263488 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las siete horas y treinta minutos del tres de setiembre del año dos mil dieciocho, y con la base de veintinueve millones setecientos cincuenta y ocho mil quinientos noventa y tres colones con cincuenta y siete céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ocho mil ciento noventa cero cero cero, la cual es terreno para construir con una casa. Situada en el distrito: 07- Diría, cantón: 03-Santa Cruz, de la Provincia de Guanacaste. Colinda: al norte, calle pública con un frente a ella de veinte metros con treinta centímetros lineales; al sur, María Dora Ortega Ortega; al este, Nancy Cubillo Chavarría y al oeste calle publica con un frente a ella de veintiséis metros con setenta y siete centímetros lineales. Mide: quinientos cuarenta metros con noventa y cinco decímetros cuadrados. Plano: G-0676668-2001. Para el segundo remate se señalan las siete horas y treinta minutos del dieciocho de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de veintidós millones trescientos dieciocho mil novecientos cuarenta y cinco colones con dieciocho céntimos (rebajada en un

veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las siete horas y treinta minutos del tres de octubre del año dos mil dieciocho con la base de siete millones cuatrocientos treinta y nueve mil seiscientos cuarenta y ocho colones con treinta y nueve céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Alida María Cubillo Chavarría. Exp. N° 17-003651-1205-CJ.—**Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Tránsito del Primer Circuito Judicial de Guanacaste Liberia, (Materia Cobro)**, 11 de julio del año 2018.—Licda. Jenny Corrales Torres, Jueza.—( IN2018263493 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las nueve horas y cero minutos del veintiocho de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de nueve millones ochenta y tres mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número cuarenta y ocho mil trescientos ochenta y seis cero cero la cual es terreno lote 18 terreno para construir.- Situada en el distrito primero Cañas, cantón sexto Cañas, de la provincia de Guanacaste. Colinda: al norte, Belkys Herrera Araya; al sur, Ronald Obregón Boniche; al este, Municipalidad de Cañas y al oeste, calle pública. Mide: doscientos doce metros cuadrados. Plano: G- 1782609-2014. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cero minutos del doce de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de seis millones ochocientos doce mil doscientos cincuenta colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cero minutos del veintisiete de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos millones doscientos setenta mil setecientos cincuenta colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Demesia Telma Mora Morales. Exp. N° 17-001390- 1205-CJ.—**Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Tránsito del Primer Circuito Judicial de Guanacaste (Liberia) (Materia Cobro)**, 4 de julio del 2018.—Lic. Jorge Zúñiga Jaén, Juez.—( IN2018263495 ).

En la puerta exterior de este Despacho; a las nueve horas del cuatro de setiembre del año dos mil dieciocho, al mejor postor remataré lo siguiente: Primera finca: con la base de ocho millones seiscientos sesenta y ocho mil trescientos cincuenta y ocho colones con cero céntimos, y soportando gravamen de servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001, finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 371858-000, la cual es terreno para construir lote 14 H. Situada en el distrito 01 Upala, cantón 13-Upala, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, avenida 13 con un frente a ella de 16.12 metros lineales; al sur, lote 13 H; al este, calle 7 con un frente a ella de 20.32 metros lineales y al oeste, lote 15 H. Mide: trescientos cuarenta y cinco metros con cincuenta y dos decímetros cuadrados. Segunda finca: con la base de ocho millones noventa y un mil quinientos cuatro colones con cero céntimos y soportando el gravamen o afectación: servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001 al mejor postor remataré lo siguiente finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 371857-000 la cual es terreno para construir, lote 13 H. Situada en el distrito 01 Upala, cantón 13 Upala, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote 15 H; al sur, avenida 1 con un frente de 8,69 metros lineales; al este, calle 7 con un frente a ella de 23,14 metros lineales y al oeste, lote 12 H. Mide: trescientos once metros con cincuenta decímetros cuadrados. Tercera finca: con

la base de diez millones doscientos cuarenta mil ciento treinta y ocho colones y soportando el gravamen o afectación: servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001, al mejor postor remataré lo siguiente, finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 371950-000 la cual es terreno para construir lote 18-K. Situada en el distrito 01 Upala, cantón 13 Upala, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte lote 17-K; al sur, avenida 7 con un frente de 20,74 metros lineales; al este, lote destinado a juegos infantiles, y al oeste, calle 5 con un frente de 18,16 metros lineales. Mide: cuatrocientos cuarenta y tres metros con cuarenta y nueve decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las nueve horas del dieciocho de setiembre del año dos mil dieciocho: 1) Con la base de seis millones quinientos un mil doscientos sesenta y ocho colones con cinco céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y soportando gravamen de servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001, finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 371858-000 ; 2) Con la base de seis millones sesenta y ocho mil seiscientos veintiocho colones con cero céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento), soportando el gravamen de gravamen o afectación: servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001 finca partido Alajuela folio real 371857-000; 3) Con la base de siete millones seiscientos ochenta mil ciento tres colones con cinco céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento), soportando el gravamen de gravamen o afectación: servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001, finca del provincia de Alajuela matrícula: 371950-000. Para la tercera remate se señalan las nueve horas del dos de octubre del año dos mil dieciocho: 1) Con la base de dos millones ciento sesenta y siete mil ochenta y nueve colones con cinco céntimos, soportando el gravamen de servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001 finca partido de Alajuela folio real 371858-000; 2) con la base de dos millones veintidós mil ochocientos setenta y seis colones con cero céntimos, soportando el gravamen de servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001 finca partido de Alajuela folio real 371857-000; 3) Con la base de dos millones quinientos sesenta mil treinta y cuatro colones con cinco céntimos, soportando el gravamen de servidumbre de aguas pluviales citas: 495-07840-01-0001-001, y citas: 496-02860-01-0002-001 finca partido Alajuela folio real 371950-000. (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Ganadera El Refugio Sociedad Anónima, y Virginia Chaverri Garita. Exp. N° 15-000817-1206-CJ.—**Juzgado Agrario del Segundo Circuito Judicial de Guanacaste (Santa Cruz)**, 27 de junio del año 2018.— Lic. José Walter Ávila Quirós, Juez.—O.C. N° 364-12-2017.— Solicitud N° 68-2017-JA.—( IN2018263504 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre trasladada citas 294-15919-01-0901-001; a las diez horas y cero minutos del veintitrés de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de sesenta y cuatro mil setenta dólares con sesenta y cuatro centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 208.618-000, la cual es terreno lote cincuenta y dos-L, terreno para construir. Situada en el distrito-03 San Juan, cantón 03-La Unión, de la Provincia de Cartago. Colinda: al norte, lote 3-L; al sur, calle pública; al este, lote 51-L; y al oeste, lotes 53-L. Mide: ciento sesenta metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del seis de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de cuarenta y ocho mil cincuenta y dos dólares con noventa y ocho centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero

minutos del veintiuno de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de dieciséis mil diecisiete dólares con sesenta y seis centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: En caso de que existan postores el día de efectuarse el remate y estos aporten la suma correspondiente en moneda diferente a la indicada en el presente edicto, se consigna que el tipo de cambio a utilizar será el correspondiente al día en que se realice la almoneda, según lo establezca el Banco de Costa Rica. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Davivienda Costa Rica S. A. contra Andrés Pérez Hidalgo. Expediente: 17-000973-1164-CJ.— **Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 30 de mayo del 2018.—Licda. Yanin Torrentes Ávila, Jueza.—( IN2018263521 ).

En la puerta exterior de este Despacho; a las ocho horas y cero minutos del trece de agosto del año dos mil dieciocho, 1) Libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando demanda ordinaria citas: 800-440168-01-0001-001; número de expediente 17-000155-0295-CI; y con la base de ocho millones cuatrocientos quince mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos treinta y seis mil cuatrocientos ochenta y tres - cero cero, la cual es terreno lote 4 para construir con una casa. Situada en el distrito 1 Zarcero, cantón 11-Zarcero, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, Teresa Quirós Blanco; al sur, calle publica; al este, María Adilia Salazar Quirós y al oeste, Víctor Salazar Quirós. Mide: trescientos treinta y siete metros con sesenta y seis decímetros cuadrados plano:A-0319466-1996. 2) Libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando demanda ordinaria citas: 800-440169-01-0001-001; número de expediente 17-000155-0295-CI; y con la base de siete millones setecientos ochenta y dos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número trescientos quince mil cuatrocientos cincuenta y tres - cero cero, la cual es terreno para construir con una casa. Situada en el distrito 1-Zarcero, cantón 11-Zarcero, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, Juan Diego Salazar Quirós; al sur, Mildred Jiménez Blanco; al este, calle publica con un frente de 19.22 M y al oeste, Inés Marlene Salazar Quirós.- Mide: trescientos setenta metros con noventa y nueve decímetros cuadrados.- Plano:A-0100344-1993.- 3) Libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando demanda ordinaria citas: 800-440170-01-0001-001; número de expediente 17-000155-0295-CI; y con la base de seis millones seiscientos cincuenta y siete mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento noventa y cinco mil ochocientos cuarenta - cero cero, la cual es terreno para construir con una casa. Situada en el distrito 1-Zarcero, cantón 11-Zarcero, de la provincia de Alajuela.- Colinda: al norte, Río Zarcero en medio Carlos Cubillo Rodríguez y José Alvarado Granados; al sur, calle publica con 09,22 metros de frente; al este, Manuel Araya Gamboa y al oeste, Transito Araya Gamboa. Mide: trescientos noventa y nueve metros con noventa decímetros cuadrados. Plano: A-0060033-1992. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cero minutos del veintinueve de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de seis millones trescientos once mil doscientos cincuenta colones exactos para la finca 2-236483-000, con la base de cinco millones ochocientos treinta y seis mil quinientos colones exactos para la finca 2-315453-000 y con la base de cuatro millones novecientos noventa y dos mil quinientos colones exactos para la finca 2-195840-000, (rebajada en un 25%) (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cero minutos del trece de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos millones ciento tres mil setecientos cincuenta colones exactos para la finca 2-236483-000, con la base de un millón novecientos cuarenta y cinco mil quinientos colones exactos para la finca 2-315453-000 y con la base de un millón seiscientos sesenta y cuatro mil doscientos cincuenta colones exactos para la finca 2-195840-000, (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de

pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Cooperativa de Ahorro y Crédito refaccionario del cantón de Alfaro Ruiz R.L. contra Edgar Antonio de La Trinidad Quirós Vásquez, José de los Ángeles Quirós Vásquez, Katia Isabel Salazar Quirós, Lupita de los Ángeles Quirós Vásquez. Exp.17-007536-1204-CJ.— **Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Contravencional de Grecia (Materia Cobro)**, 12 de junio del 2018.—Licda. Jazmín Núñez Alfaro, Jueza.—( IN2018263528 ).

En la puerta exterior de este Despacho, libre de gravámenes prendarios, pero soportando colisión; boleta: 2016247800326, sumario: 16-600231-0241-TR, a las trece horas y treinta minutos del catorce de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de cuatro millones ochocientos ochenta y ocho mil setecientos ocho colones con cuatro céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo, placas N° BKP361, marca Suzuki, estilo Celerio GLX, categoría automóvil, capacidad cinco pasajeros, año 2016, color gris, vin, cilindrada novecientos noventa y seis centímetros cúbicos cc. combustible gasolina, motor número K uno cero B N uno nueve cero ocho cinco ocho siete. Para el segundo remate se señalan las trece horas y treinta minutos del treinta de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de tres millones seiscientos sesenta y seis mil quinientos treinta y un colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las trece horas y treinta minutos del catorce de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de un millón doscientos veintidós mil ciento setenta y siete colones con un céntimo (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Róger Elizondo Arias, expediente N° 18-003688-1763-CJ. Notifíquese.— **Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José, Sección Primera**, 11 de julio del 2018.—Licda. Susana Mata Gómez, Jueza.—( IN2018263537 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando: plazo de convalidación (rectificación de medida); citas: 2013-121967-01-0003-001; a las catorce horas y treinta minutos del veintidós de octubre de dos mil dieciocho, y con la base de cincuenta y tres millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 338583-003 y 004 la cual es terreno para construir con una casa. Situada en el distrito 11-Turrucare, cantón 1, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote 3 M; al sur, calle publica; al este, lote 9 M y al oeste, lote 11 M. Mide: ciento cincuenta y cuatro metros con doce decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y treinta minutos del seis de noviembre de dos mil dieciocho, con la base de treinta y nueve millones setecientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y treinta minutos del veintiuno de noviembre de dos mil dieciocho con la base de trece millones doscientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). “Previo a realizar la publicación del edicto, deberá la parte actora de verificar los datos del mismo, en caso de existir algún error lo comunicará al despacho de inmediato para su corrección.” Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Daniel González Calvo, Pamela Tatiana González Calvo, Ricardo González Calvo, Jennifer Carrillo Garro. Exp: 18-001506-1157-CJ.— **Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 29 de junio del 2018.—Lic. Luis Guillermo Ruiz Bravo, Jueza.—( IN2018263539 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho y con la base de veinticinco mil quinientos sesenta y seis dólares con setenta centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placa CL 278274, marca Toyota, estilo Land Cruiser, vin JTEBB71J7F4003137, año 2015, color blanco, tracción 4x4, cilindrada 4200 cc. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de diecinueve mil ciento setenta y cinco dólares con tres centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del veintidós de octubre de dos mil dieciocho, con la base de seis mil trescientos noventa y un dólares con sesenta y siete centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Financiera Cafsa S. A. contra Madelaine Fernández Parajeles. Expediente: 18-006922-1044-CJ.— **Juzgado Primero Especializado de Cobro del Primer Circuito Judicial de San José**, 14 de junio del 2018.—Licda. Mariela Porrás Retana, Jueza.—( IN2018263543 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando reservas Ley Aguas, reservas Ley Caminos, reservas Ley Forestal; a las catorce horas y treinta minutos del veintiuno de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de seiscientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número treinta y un mil trescientos veintiuno cero cero, la cual es terreno de agricultura con una casa. Situada en el distrito: 03-Chomes, cantón: 01-Puntarenas, de la Provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, Francisco Rodríguez Rodríguez; al sur, camino público con 128,66 metros de frente; al este, camino privado con 127,35 metros de frente y al oeste, Aurelio Barrantes Barantes. Mide: veintisiete mil doscientos cuarenta metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y treinta minutos del seis de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de cuatrocientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y treinta minutos del veintiuno de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de ciento cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Menher de Occidente S. A. contra Arcelia de Jesús Monserrat Matarrita Solera Exp:18-000177-1203-CJ.— **Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Tercer Circuito Judicial de Alajuela, San Ramón, (Materia Cobro)**, 16 de julio del 2018.— Lic. Minor Antonio Jiménez Vargas, Juez.—( IN2018263578 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las ocho horas y treinta minutos del veintitrés de agosto del dos mil dieciocho y con la base de un millón setecientos dieciséis mil novecientos trece colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo placas 582809, marca: Toyota, estilo: 4RUNNER SR5, categoría: automóvil, capacidad: 5, N° serie y chasis: JTEBY14RX08002416, carrocería: familiar, tracción: 4x4, año fabricación: 2005, color: gris, N° motor: 1KZ1213551, cilindrada: 2982, combustible: diesel. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y treinta minutos del siete de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de un millón doscientos ochenta y siete mil seiscientos ochenta y cuatro colones con setenta y cinco centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las ocho horas y treinta minutos del veinticuatro de setiembre del dos mil diecisiete, con la base de cuatrocientos

veintinueve mil doscientos veintiocho colones con veinticinco céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Préstamos e Inversiones AFSA S. A. contra Carlos De La Cruz Franco. Expediente: 18-001239-1202-CJ.— **Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Segundo Circuito Judicial de Alajuela, (Materia Cobro)**, 7 de junio del 2018.—Licda. Lilliam Álvarez Villegas, Jueza.—( IN2018263592 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando reservas y restricciones citas: 294-04281-01-0971-001; a las nueve horas y treinta minutos del veintitrés de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de diez millones setecientos treinta y cuatro mil novecientos cincuenta y ocho colones con cincuenta y cinco céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número noventa y cuatro mil novecientos cuarenta y uno cero cero, la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 4-Germania, cantón 3-Siquirres, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Javier León León y Juan Moisés Villalobos Muñoz; al sur, calle pública con un frente de 35 metros 06 centímetros; al este, Víctor Manuel Rubo Quirós y al oeste, Edith Arguedas Madrigal. Mide: mil cuatrocientos ochenta y cuatro metros con veinticinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y treinta minutos del doce de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de ocho millones cincuenta y un mil doscientos dieciocho colones con noventa y un céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y treinta minutos del veintisiete de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones seiscientos ochenta y tres mil setecientos treinta y nueve colones con sesenta y tres centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Cooperativa de Ahorro Ande N Uno RL contra Reinaldo Carpio Arguedas, Rita de los Ángeles Calderón Núñez. Exp: 18-000104-1164-CJ.— **Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 11 de junio del 2018.—Licda. Karina Quesada Blanco, Jueza.—( IN2018263654 ).

En la puerta exterior de este Despacho; 1) soportando reservas de Ley de Aguas y Ley de Caminos Públicos bajo las citas 0417-00009686-01-0071-001; a las once horas y treinta minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de diecinueve millones ciento noventa y dos mil cuatrocientos cuarenta colones con veintiocho céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento treinta y cinco mil cuatrocientos dieciocho cero cero la cual es naturaleza: terreno de agricultura. Situada en el distrito (03) Las Horquetas, cantón (10) Sarapiquí, de la provincia de Heredia. Colinda: al norte, Gilbert Solano Poveda y frente servidumbre agrícola con 10 metros; al sur, lote 33; al este, lote 37 y calle y al oeste, lote 35, noroeste, IDA y lote 37, sureste: IDA y lote 37, suroeste: IDA y lote 33. Mide: treinta y siete mil novecientos setenta y nueve metros con cero decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas y treinta minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de catorce millones trescientos noventa y cuatro mil trescientos treinta colones con veintidós céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de cuatro millones setecientos noventa y ocho mil ciento diez colones con siete centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 2) soportando reservas de Ley de Aguas y Ley de Caminos Públicos

bajo las citas 0417-00009686-01-0071-001, servidumbre de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbres de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001; a las once horas y treinta minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de ocho millones ochocientos noventa y cuatro mil cincuenta y siete colones con sesenta y nueve céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos veintiocho ochocientos cuarenta y uno-cero cero la cual es naturaleza: agricultura lote 14. Situada en el distrito (03) Las Horquetas, cantón (10) Sarapiquí, de la provincia de Heredia. Colinda: al noreste, Gilbert Solano Poveda, noroeste, Gilbert Solano Poveda en medio servidumbre agrícola con 74.14 metros, sureste, calle pública con 61.01 metros, suroeste, Gilbert Solano Poveda. Mide: cinco mil metros con cero decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas y treinta minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de seis millones seiscientos setenta mil quinientos catorce colones con cuarenta y dos céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones doscientos veintitrés mil quinientos catorce colones con cuarenta y dos céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 3) soportando reservas de Ley de Aguas y Ley de Caminos Públicos bajo las citas 0417-00009686-01-0071-001, servidumbre de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbres de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001; a las once horas y treinta minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de nueve millones trescientos sesenta y dos mil ciento sesenta y cinco colones con noventa y nueve céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número doscientos veintiocho ochocientos treinta y seis-cero cero la cual es naturaleza: agricultura lote 16. Situada en el distrito (03) Las Horquetas, cantón (10) Sarapiquí, de la provincia de Heredia. Colinda: al noreste, Gilbert Solano Poveda, noroeste IDA lote número 35, sureste, Gilbert Solano Poveda en medio servidumbre agrícola con un frente a esta de 74 metros 14 cm, suroeste, Gilbert Solano Poveda. Mide: cinco mil metros con cero decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas y treinta minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de siete millones veintiún mil seiscientos veinticuatro colones con cuarenta y nueve céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones trescientos cuarenta mil quinientos cuarenta y un colones con cuarenta y nueve céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 4) soportando reservas de Ley de Aguas y Ley de Caminos Públicos bajo las citas 0417- 00009686-01-0071-001, servidumbre de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbres de líneas eléctricas y de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0054-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de paso bajo las citas 2011-00135643-01-0119-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001, servidumbre de aguas pluviales bajo las citas 2011-135643-01-0150-001; a las once horas y treinta minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de ocho millones ochocientos noventa y cuatro mil cincuenta y siete colones con sesenta y nueve céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo

el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos veintiocho ochocientos cuarenta y dos-cero cero la cual es naturaleza: agricultura lote 15. Situada en el distrito (03) Las Horquetas, cantón (10) Sarapiquí, de la provincia de Heredia. Colinda: al noreste, Gilbert Solano Poveda, noroeste, IDA y lote 35, sureste, Gilbert Solano Poveda en medio servidumbre agrícola con 73.77 metros, suroeste, Gilbert Solano Poveda. Mide: cinco mil metros con cero decímetros cuadrados. para el segundo remate se señalan las once horas y treinta minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de siete millones veintiún mil seiscientos veinticuatro colones con cuarenta y nueve céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones trescientos cuarenta mil quinientos cuarenta y un colones con cuarenta y nueve céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Cooperativa de Ahorro y Crédito ANDE N° 1 contra Marianela de los Ángeles Lemaitre Canales. Exp: 16-009550-1164-CJ.— **Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 18 de junio del 2018.—Licda. Marcela Brenes Piedra, Jueza.—( IN2018263655 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del siete de marzo de dos mil diecinueve, y con la base de seis millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas 869955, marca: BMW, estilo: X 3, categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, año: 2004, color: gris, cilindrada: 2500 c. c., vin: WBXPA73424WB26257, combustible: gasolina, número de motor: ilegible. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del veinticinco de marzo de dos mil diecinueve, con la base de cuatro millones quinientos mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cuarenta y cinco minutos del nueve de abril de dos mil diecinueve con la base de un millón quinientos mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso monitorio de Megatrópico Sociedad Anónima contra Eleuterio Roberto Barrientos Mora. Exp: 15-029663-1338-CJ.— **Juzgado Tercero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 26 de junio del 2018.—Lic. Verny Arias Vega, Juez.—( IN2018263661 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; sáquese a remate los bienes que a continuación se indican y para tal efecto se señalan las ocho horas y quince minutos del diecisiete de setiembre de dos mil dieciocho (primer remate): con la base de un millón quinientos mil colones exactos, libre de gravámenes prendarios el vehículo placas: 078478, marca: Mercedes Benz, estilo: Sedan, categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, año de fabricación: 1977, color: gris, Chasis: 12303312038922, cilindrada: 0 c. c., combustible: gasolina, número de motor: 11098412036846 y con la base de setenta y tres mil dólares exactos, libre de gravámenes prendarios los siguientes cinco caballos, según certificado de inscripción de los mismos. todos árabes, pura sangre, muestran el pedigrí de cuatro generación y cada uno responde por la suma que a continuación se indica: 1-Con la base de tres mil dólares exactos, el caballo de NOMBRE: Bey Ángel TGS, Registro de Inscripción: AHR\*615164, fecha de parición: 12 de marzo de 1996, color: castaño, género: yegua, padre: Shahllenger-BRSB\*23491, alazán, 1990, madre: Kiwi Counterss-BRSB\*16895, castaño 1990, padre de la madre: Fan Tastik AHR\*218585, castaño 1980, linaje: ADN and sangre determinado. Linaje verificado. 2-Con la base de doce mil dólares exactos, el caballo de nombre: H Alegría H (Aria Alegría), Registro de Inscripción: AHR\*633172, fecha de parición: 07 de marzo del 2007, color: gris, género: yegua, padre: Ekstern-PASB\*5972, gris, 1994, madre: Alegoria PASB AHR\*629326, gris, 1999, padre de la madre: Eukaliptus-PASB\*3007, gris, 1974, linaje: ADN and sangre determinado. Linaje verificado. 3-Con

la base de veintidós mil dólares exactos, el caballo de nombre: Rohara Marcsman, Registro de Inscripción: AHR\*635717, fecha de parición: 12 de febrero del 2008, color: castaño, género: garañón, padre: Or Marc-AHR\*615773, alazán, 2005, madre: Rohara Eclipse-AHR\*505898, alazán, 1994, padre de la madre: Rohara Moon Storn+//AHR\*394594, castaño, 1987, linaje: ADN determinado. Linaje verificado. 4-Con la base de quince mil dólares exactos, el caballo de nombre: Lara Baraka, Registro de Inscripción: AHR\*658345, fecha de parición: 19 de abril del 2012, color: gris, género: yegua, padre: Baahir El Marwan- AHR\*640682, gris, 2008, madre: H Alegría HAHR\* 633172, gris, 2007, padre de la madre: Ekstern-PASB\*5972, gris, 1994, linaje: ADN determinado. Linaje verificado y 5-Con la base de veintiún mil dólares exactos, el caballo de nombre: Lara Almirante, Registro de Inscripción: AHR\*662200, fecha de parición: 16 de marzo del 2013, color: castaño, género: garañón, padre: Sygnifikaynce-AHSB\*607471, castaño, 2004, madre: Bey Ángel TGS- AHR\*15164, castaño, 1996, padre de la madre: Shahlenger-BRSB\*23491, alazán, 1990, linaje: ADN determinado. Linaje verificado. Con la base de veintidós mil dólares exactos, el caballo de nombre: H Ángel H, Registro de Inscripción: AHR\*654902, fecha de parición: 13 de marzo del 2011, color: castaño, género: garañón, padre: Enzo-AHR\*561225, castaño, 1999, madre: Angelina Showlee-AHR\*620483, gris, 2005, padre de la madre: Showkayce-AHR\*483011, gris, 1992, linaje: ADN determinado. Linaje verificado. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y quince minutos del dos de octubre de dos mil dieciocho. con la base de un millón ciento veinticinco mil colones exactos (rebajada en un 25%) el vehículo placas 078478. con la base de cincuenta y cuatro mil setecientos cincuenta dólares exactos, los cinco caballos, desglosados de la siguiente manera. con la base de dos mil doscientos cincuenta dólares exactos (rebajada en un 25%) el caballo 1 de nombre: Bey Ángel TGS. Con la base de nueve mil dólares exactos (rebajada en un 25%) el caballo 2 de nombre: H Alegría H (Aria Alegría). Con la base de dieciséis mil quinientos dólares exactos (rebajada en un 25%), el caballo 3 de nombre: Rohara Marcsman. Con la base de once mil doscientos cincuenta dólares exactos (rebajada en un 25%), el caballo 4, de nombre: Lara Baraka. 5-Con la base de quince mil setecientos cincuenta dólares exactos (rebajada en un 25%) el caballo 5, de nombre: Lara Almirante. 5-Con la base de dieciséis mil quinientos dólares exactos (rebajada en un 25%) el caballo 5, de nombre: H Ángel H. Para la tercera subasta se señalan las ocho horas y quince minutos del diecisiete de octubre de dos mil dieciocho. Con la base de trescientos setenta y cinco mil colones exactos (un 25% de la base original), el vehículo placas 078478. Con la base de dieciocho mil doscientos cincuenta dólares exactos, los cinco caballos, desglosados de la siguiente manera. Con la base de setecientos cincuenta dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 1 de nombre: Bey Ángel TGS. Con la base de tres mil dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 2 de nombre: H Alegría H (Aria Alegría). Con la base de cinco mil quinientos dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 3 de nombre: Rohara Marcsman. Con la base de tres mil setecientos cincuenta dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 4, de nombre: Lara Baraka. Con la base de cinco mil doscientos cincuenta dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 5, de nombre: Lara Almirante. Con la base de cinco mil quinientos dólares exactos (un 25% de la base original), el caballo 5, de nombre: H Ángel H. Se remata por ordenarse así en proceso monitorio de Dogos Terra Media S. A. contra Al Calalo S. A. Exp: 14-004864-1204-CJ.—**Juzgado Tercero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 27 de junio del 2018.—Lic. Verny Arias Vega, Juez.—( IN2018263682 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las catorce horas y cero minutos del catorce de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de sesenta y tres mil doscientos dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número 363094-000 la cual es terreno para construir. Situada en el distrito Patalillo, cantón Vásquez de Coronado, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Sara Struck; al sur, calle pública;

al este, camino público; y al oeste, José Ezequías Zúñiga Zúñiga. Mide: trescientos diez metros con seis decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y cero minutos del treinta de agosto del dos mil dieciocho, con la base de cuarenta y siete mil cuatrocientos dólares exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y cero minutos del diecisiete de setiembre del dos mil dieciocho con la base de quince mil ochocientos dólares exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Antonio Martínez Urbina contra Jonathan Sociedad Anónima. Expediente N° 18-002037-1044-CJ.—**Juzgado Primero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 24 de mayo del 2018.—Licda. Adriana Soto González, Jueza.—( IN2018263685 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las trece horas y treinta minutos del catorce de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de diez millones setecientos setenta y nueve mil setecientos treinta y siete colones con noventa y siete céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca 1) Inscrita en el Registro Público, partido de San Jose, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 604361-000 la cual es terreno lote uno, terreno para construcción. Situada en el distrito: 02-San Jerónimo, cantón: 14-Moravia, de la Provincia de San José. Colinda: al norte, Los Madrigales de Moravia S. A.; al sur, calle pública con frente a este 14.88 metros; al este, lote dos de Los Madrigales de Moravia S. A. y al oeste, calle pública de uso restringido con un frente de 30 metros. Mide: cuatrocientos cuarenta y seis metros con cuarenta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las trece horas y treinta minutos del treinta de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de ocho millones ochenta y cuatro mil ochocientos tres colones con cuarenta y ocho céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las trece horas y treinta minutos del catorce de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos millones seiscientos noventa y cuatro mil novecientos treinta y cuatro colones con cuarenta y nueve céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Libre de gravámenes hipotecarios; a las trece horas y treinta minutos del catorce de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de veintidós millones novecientos seis mil novecientos cuarenta y tres colones con dieciocho céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca 2) Inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 604362-000 la cual es terreno lote dos, terreno para construcción. Situada en el distrito: 02-San Jerónimo, cantón: 14-Moravia, de la Provincia de San José. Colinda: al norte, Los Madrigales de Moravia S. A.; al sur, calle pública con un frente a este de 14.88 metros; al este, Carlos Zamora Carrillo y al oeste, lote uno de Los Madrigales de Moravia S. A. Mide: cuatrocientos cuarenta y seis metros con cuarenta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las trece horas y treinta minutos del treinta de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de diecisiete millones ciento ochenta mil doscientos cinco colones con treinta y nueve céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las trece horas y treinta minutos del catorce de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de cinco millones setecientos veintiséis mil setecientos treinta y siete colones con setenta y nueve céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Popular y de Desarrollo Comunal contra Andrés Josué Madrigal Quesada, Los Madrigales de Moravia. Exp. N° 18-001536-1765-CJ. Notifíquese.—**Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José, Sección Tercera**, 17 de abril del año 2018.—Msc. Hellen Segura Godínez, Jueza.—( IN2018263699 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios pero portando infracciones con la boleta 2017213700153 sumaria 17-006349-0174-TR; a las nueve horas y cero minutos del veinte de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de diez mil seiscientos cuatro dólares con cuarenta y tres centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: placas BBH474, marca:

Hyundai estilo: Tucson Gls, categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, serie: KMHJU81BDCU390172, carrocería: todo terreno 4 puertas, tracción: 4x4 numero de chasis: KMHJU81BDCU390172, año fabricación: 2012, color: negro número motor: G4KDBU540070, cilindrada: 2000, combustible: gasolina. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cero minutos del cuatro de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de siete mil novecientos cincuenta y tres dólares con treinta y dos centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cero minutos del diecinueve de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos mil seiscientos cincuenta y un dólares con once centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Patricia Isabel Mostajo Almonte. Exp.: 18-001366-1200-CJ. Para evitar futuras nulidades procesales y demoras innecesarias en la tramitación del proceso se le advierte a la parte actora, verificar que los datos consignados en el edicto ordenado se encuentren correctamente. Lo anterior con la finalidad de corregir cualquier error material previo a la respectiva publicación del mismo.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 02 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263713 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las nueve horas y cero minutos del veintiuno de agosto del dos mil dieciocho y con la base de cinco mil ciento trece dólares con cincuenta y cinco centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas 868944, marca Chevrolet, estilo Spark LS, categoría automóvil, capacidad 5 personas, serie KL1MJ6C48BC102705, carrocería sedan 4 puertas hatchback, tracción 4x2, N° de chasis KL1MJ6C48BC102705, año fabricación 2011, color blanco, N° motor A08S3587699KC2, cilindrada 800, combustible: gasolina. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cero minutos del cinco de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de tres mil ochocientos treinta y cinco dólares con dieciséis centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cero minutos del veinte de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de mil doscientos setenta y ocho dólares con treinta y nueve centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Credi Q Inversiones CR S.A. contra Dany Gerardo Alfaro Marín. Expediente: 18-001340-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del primer Circuito Judicial de la Zona Sur, (Pérez Zeledón), (Materia Cobro)**, 30 de abril del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263714 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las nueve horas y treinta minutos del veinte de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de trece mil cuatrocientos ochenta y siete dólares con sesenta y siete centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: placa BDS448, marca: Hyundai. Estilo: Elantra GLS. Categoría: automóvil. Capacidad: 5 personas. Serie: KMHDH41EBDU688722. Carrocería: Sedan 4 puertas. Tracción: 4x2. Número de chasis: KMHDH41EBDU688722. Año fabricación: 2013. Color: plateado Número motor: G4NBCU300026. Cilindrada: 1800, combustible: gasolina. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y treinta minutos del cuatro de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de diez mil ciento quince dólares con setenta y cinco centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de tres mil trescientos setenta y un dólares con noventa y

dos centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en Proceso Ejecución Prendaria de Banco Improsa S. A. contra Mauricio Alberto Agüero Castro. Exp: 18-001530-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 02 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263715 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios, pero soportando anotación laboral, inscrita al tomo 2013, asiento 221039 del expediente 11-000565-1022-LA, a favor de Erick Carrillo Mora; a las nueve horas y cero minutos del veintitrés de agosto de dos mil dieciocho y con la base de dos mil novecientos veintitrés dólares con setenta y tres centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas número CL 156522, marca: Hyundai, estilo: H100GL, categoría: carga liviana, capacidad: 3 personas, carrocería: Panel, tracción: 4X2, N° chasis: KMFFD27APWU394549, año fabricación: 1998 N° motor: D4BAW560793Cilindrada: 2500 cc, cilindros: 4 potencia: 54 KW, combustible: diesel. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cero minutos del seis de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de dos mil ciento noventa y dos dólares con ochenta centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cero minutos del veintiuno de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de setecientos treinta dólares con noventa y tres centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Citi Trust de Costa Rica Sociedad Anónima contra Distribuidora Mozee Sociedad Anónima. Expediente: 12-010001-1164-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 29 de mayo del 2018.—Licda. Karina Quesada Blanco, Jueza.—( IN2018263716 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las diez horas y cero minutos del veinte de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de tres millones trescientos sesenta y tres mil novecientos sesenta y dos colones con noventa y cinco céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: placas 802743, marca: Chevrolet, estilo: Opra, categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, serie: KL1JD51619K010358, carrocería: Sedan 4 puertas, tracción: 4x2, número de chasis: KL1JD51619K010358, año fabricación: 2009 color: negro número motor: F16D32375661, cilindrada: 1600, combustible: gasolina. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del cuatro de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de dos millones quinientos veintidós mil novecientos setenta y dos colones con veintiún céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del diecinueve de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de ochocientos cuarenta mil novecientos noventa colones con setenta y cuatro céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Credi Q Inversiones CR S. A. contra Laura Vanessa Sciamarelli Villalobos. Exp: 18-001338-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 30 de abril del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263717 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y cero minutos del nueve de agosto del dos mil dieciocho y con la base de once mil setecientos cuarenta

y seis dólares con cincuenta y nueve centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas N° BHR686, marca: Hyundai, Estilo: Accent GL, Categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, año: 2015, color: negro, Vin KMHCT51BAFU187377, cilindrada: 1400 cc, combustible: gasolina, Motor: N° G4LCEU233625. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho, con la base de ocho mil ochocientos nueve dólares con noventa y cuatro centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del doce de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de dos mil novecientos treinta y seis dólares con sesenta y cinco centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Luis Eduardo Sánchez Vargas. Expediente: 18-002445-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur, Pérez Zeledón, (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263718 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las diez horas y cero minutos del dieciséis de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de nueve mil cuatrocientos noventa y cuatro dólares con cuarenta centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas número 835129. Marca Hyundai. Estilo Tucson GLS. Categoría automóvil. Capacidad 5 personas. Año 2010. Color plateado. Vin KMHJN81BDAU135051. Cilindrada 2000 c. c. Combustible gasolina. Motor N° G4GC9578009. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del treinta y uno de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de siete mil ciento veinte dólares con ochenta centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del diecisiete de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos mil trescientos setenta y tres dólares con sesenta centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Sateesh Kumar Bombhore. Exp.: 18-002446-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263719 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las catorce horas y cero minutos del diez de agosto del dos mil dieciocho y con la base de catorce mil setecientos once dólares con ochenta y siete centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas número BHK974, marca Hyundai, estilo Grand I10, categoría automóvil, capacidad 5 personas, año 2015, color negro, vin MALA851CBFM195087, cilindrada 1200 cc, combustible gasolina, motor N° 1200. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y cero minutos del veintiocho de agosto del dos mil dieciocho, con la base de once mil treinta y tres dólares con noventa centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las catorce horas y cero minutos del doce de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de tres mil seiscientos setenta y siete dólares con noventa y siete centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Luis Alfredo Bonilla Ulloa. Expediente: 18-002463-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur, (Pérez Zeledón), (Materia Cobro)**, 28 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263720 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y cero minutos del catorce de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de once mil setecientos sesenta y seis dólares con cuarenta y cuatro centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas número 750828. Marca Hyundai. Estilo Santa Fe GL. Categoría automóvil. Capacidad 7 personas. Año 2008. Color negro. Vin KMHSG81WP8U313194. Cilindrada 2200 c. c. Combustible diesel. Motor N° D4EB7453172. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del treinta de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de ocho mil ochocientos veinticuatro dólares con ochenta y tres centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del catorce de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de dos mil novecientos cuarenta y un dólares con sesenta y un centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Karem Mariela Corrales Portuguesez. Exp: 18-002474-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 28 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263721 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las diez horas y cero minutos del nueve de agosto del dos mil dieciocho y con la base de dieciocho mil ochocientos cuatro dólares con cuarenta y tres centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas N° BCR084, marca Hyundai, estilo Tucson GL, categoría automóvil, capacidad 5 personas, año 2013, color negro, vin KMHJT81VDDU553615, cilindrada 2000 cc, combustible diesel, motor N° D4HACU639879. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho, con la base de catorce mil ciento tres dólares con treinta y dos centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del once de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cuatro mil setecientos un dólares con once centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A., contra Alexander Gerardo Castro Pérez. Expediente: 18-002437-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur, (Pérez Zeledón), (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263724 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y treinta minutos del nueve de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de dieciséis mil trescientos setenta y cuatro dólares con veinticinco centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas número BKM093. Marca Hyundai. Estilo Accent GL. Categoría automóvil. Capacidad 5 personas. Año 2017. Color plateado. Vin KMHCT41BEHU069630. Cilindrada 1400 c. c. Combustible gasolina. Motor N° G4LCFU538430. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del veintisiete de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de doce mil doscientos ochenta dólares con sesenta y nueve centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del doce de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de cuatro mil noventa y tres dólares con cincuenta y seis centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo

del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Leonardo León Chauta Ibarra. Exp: 18-002447-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263725 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las catorce horas y cero minutos del nueve de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de doce mil cuatrocientos veintisiete dólares con treinta y cinco centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas número BCR434. Marca Hyundai. Estilo Accent GL. Categoría automóvil. Capacidad 5 personas. Año 2013. Color blanco. Vin KMHCT51CADU068447. Cilindrada 1400 c. c. Combustible gasolina. Motor N° G4FACU926503. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y cero minutos del veintisiete de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de nueve mil trescientos veinte dólares con cincuenta y un centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y cero minutos del once de setiembre del año dos mil dieciocho con la base de tres mil ciento seis dólares con ochenta y cuatro centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Luis Daniel Ibarra Muñoz. Exp.: 18-002452-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263726 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las diez horas y cero minutos del catorce de agosto del año dos mil dieciocho, y con la base de doce mil ochocientos cincuenta y seis dólares con quince centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: Placas número: VCC137, Marca: Nissan, Estilo: Tiida, Categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, año: 2016, color: blanco, Vin: 3N1CC1AD3GK190524, cilindrada: 1598 c. c. combustible: gasolina, Motor: N° HR16884372H. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del treinta de agosto del año dos mil dieciocho, con la base de nueve mil seiscientos cuarenta y dos dólares con once centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del catorce de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de tres mil doscientos catorce dólares con cuatro centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Vidal Ramón Cortés Cortés. Exp.: 18-002462-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur Pérez Zeledón, (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263727 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las ocho horas y cero minutos del diecisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de dos mil cuatrocientos quince dólares con cuarenta y ocho centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas N° SJB015401, marca Hyundai, estilo H1, categoría microbús, capacidad 12 personas, año 2015, color gris, vin KMJWA37HAFU728653, cilindrada 2500 cc, combustible diésel, motor N° D4BHF008480. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cero minutos del tres de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de mil ochocientos once dólares con sesenta y un centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cero minutos del dieciocho de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de seiscientos tres

dólares con ochenta y siete centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A., contra José Andrés Suárez Benavides. Expediente: 18-002460-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur, Pérez Zeledón, (Materia Cobro)**, 25 de mayo del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263728 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las nueve horas y cero minutos del veintiocho de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de ocho mil cuarenta y nueve dólares con dieciséis centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: Placas número: BCV534, Marca: Chevrolet, Estilo: Spark LT, Categoría: automóvil, capacidad: 5 personas, año: 2012, color: verde, Vin: KL1CM6CD3CC640992, combustible: gasolina, Motor: N° B12D1749346KC3, carrocería: sedan 4 puertas, hatchback. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y cero minutos del doce de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de seis mil treinta y seis dólares con ochenta y siete centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y cero minutos del veintisiete de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de dos mil doce dólares con veintinueve centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de CrediQ Inversiones CR S. A. contra Débora María Salas Bonilla. Expediente N° 17-005998-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur Pérez Zeledón, (Materia Cobro)**, 26 de junio del 2018.—Licda. Lidia Mayela Díaz Anchía, Jueza.—( IN2018263729 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las quince horas y cero minutos del veintiuno de agosto del año dos mil dieciocho y con la base de siete millones once mil doscientos veinte colones con ochenta y tres céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: BLC615, marca: Hyundai. Estilo: Accent. Categoría: automóvil. Capacidad: 5. Serie: KMHCT4AE8DU569579. Color celeste. Año 2013. Cilindrada 1600. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del cinco de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de cinco millones doscientos cincuenta y ocho mil cuatrocientos quince colones con sesenta y dos céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del veinte de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de un millón setecientos cincuenta y dos mil ochocientos cinco colones con veintidós céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Credi Q Inversiones CR S. A., contra Junior Orlando Harris Harris. Exp:18-000111-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 28 de junio del 2018.—Licda. Lidia Mayela Díaz Anchía, Jueza.—( IN2018263730 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las diez horas y treinta minutos del veintidós de agosto del dos mil dieciocho y con la base de dieciséis mil doscientos un dólares con setenta y cinco centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas N° BKM658, marca Hyundai, estilo Accent GL, categoría automóvil, capacidad 5 personas, año 2016, color café, vin KMHCT41BAGU916982, cilindrada 1400 cc,

combustible gasolina, motor N° G4LCFU399500. Para el segundo remate se señalan las diez horas y treinta minutos del seis de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de doce mil ciento cincuenta y un dólares con treinta y un centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y treinta minutos del veintiuno de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cuatro mil cincuenta dólares con cuarenta y cuatro centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S.A. contra Diego José Matarrita Duran, Mónica María Calderón Benavides. Expediente: 18-000024-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur, (Pérez Zeledón), (Materia Cobro)**, 12 de junio del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263731 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios y anotaciones; a las quince horas y treinta minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de dieciocho mil ciento cuarenta y siete dólares con cuarenta y un centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: placas número CL-275441. Marca Isuzu. Estilo D MAX LS. Categoría carga liviana. Capacidad 5 personas. Año 2014. Color vino. Vin MPATFS86JET001169. Cilindrada 2500 c.c. Combustible diesel. Motor N° 4JK1LE9058. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de trece mil seiscientos diez dólares con cincuenta y seis centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho con la base de cuatro mil quinientos treinta y seis dólares con ochenta y cinco centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Improsa S. A. contra Hannia Marlice Obando Vargas, Pacasa del Norte S. A. Expediente N° 18-002478-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 02 de julio del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263732 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las quince horas y treinta minutos del veintiuno de agosto de dos mil dieciocho y con la base de treinta y cinco millones colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 151804-000 cero cero cero, la cual es terreno de caña. Situada en el distrito 06 Pavones, cantón 05 Turrialba, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, Edgar Sandoval Corrales; al sur, servidumbre en medio de Luz Milda Solano Araya; al este, Margarita Gamboa Calderón y al oeste, Edgar Sandoval Corrales. Mide: mil ochocientos setenta y cuatro metros con setenta y ocho decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del cinco de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de veintiséis millones doscientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del veinte de setiembre de dos mil dieciocho con la base de ocho millones setecientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Mutual Cartago de Ahorro y Préstamo contra Reinaldo Roque Espinoza Chavarría. Exp: 17-002850-1164-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 04 de julio del 2018.—Lic. Guillermo Ortega Monge, Juez.—( IN2018263736 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las diez horas y treinta minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de seis millones setecientos diecisiete mil setecientos colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ochenta y cuatro mil quinientos dieciséis-cero cero cero, la cual es terreno con una casa, lote 97. Situada en el distrito primero Cañas, cantón sexto Cañas de la provincia de Guanacaste. Colinda: al norte: calle pública; al sur, Lidianette Chaves Morales; al este, María Ester Fernández Briceño; y al oeste, calle pública. Mide: doscientos dieciséis metros con setenta y siete decímetros cuadrados. Plano G 0072082-1992. Para el segundo remate se señalan las diez horas y treinta minutos del once de setiembre del año dos mil dieciocho, con la base de cinco millones treinta y ocho mil doscientos setenta y cinco colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y treinta minutos del veintiséis de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de un millón seiscientos setenta y nueve mil cuatrocientos veinticinco colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Municipalidad de Cañas contra Austriberta Nelly Arguedas Muñoz. Expediente: 16-000535-1205-CJ.—**Juzgado de Cobro, Menor Cuantía y Tránsito del Primer Circuito Judicial de Guanacaste, Liberia, (Materia Cobro)**, 9 de julio del 2018.—Lic. Jorge Zúñiga Jaen, Juez.—( IN2018263737 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre trasladada citas: 358-08508-01- 0830-001, servidumbre trasladada citas: 395-03669-01-0001-001;; a las trece horas y cuarenta minutos del diez de setiembre de dos mil dieciocho, y con la base de dos millones trescientos treinta y nueve mil cuatrocientos colones exactos cada finca, en el mejor postor remataré lo siguiente: 1) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179009-000 la cual es terreno para construir lote H 1. Situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 2; al sur, calle pública; al este, calle pública y al oeste, calle pública. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 2) Finca inscrita en el Registro Público, partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179010-000 la cual es terreno para construir lote H 2. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9-Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 3; al sur, lote H 1; al este, calle pública y al oeste, en parte calle pública y servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 3) Finca inscrita en el Registro Público, partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179011-000 la cual es terreno para construir lote H 3. situada en el distrito 1- Parrita, cantón 9-Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 4; al sur, lote H 2; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 4) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179012-000 la cual es terreno para construir lote H 4. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 5; al sur, lote H 3; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 5) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179013-000 la cual es terreno para construir lote H 5. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 6; al sur, lote H 4; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 6) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema

de folio real, matrícula número 179014-000 la cual es terreno para construir lote H 6. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 7; al sur, lote H 5; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 7) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179015-000 la cual es terreno para construir lote H 7. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 8; al sur, lote H 6; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 8) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179016-000 la cual es terreno para construir lote H 8. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 9; al sur, lote H 7; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 9) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179017-000 la cual es terreno para construir lote H 9. situada en el distrito 1-Parrita, cantón 9- Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 10; al sur, lote H 8; al este, calle pública y al oeste, servidumbre de paso y lote H 7. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. 10) Finca inscrita en el Registro Público, partido de partido de Puntarenas, sección de. propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 179018-000 la cual es terreno para construir lote H 10. situada en el distrito 1- Parrita, cantón 9-Parrita, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, lote H 11; al sur, lote H 9; al este, calle pública y al oeste, en parte H 27 y zona de parque. Mide: doscientos veinticuatro metros cuadrados. para el segundo remate se señalan las trece horas y cuarenta minutos del veinticinco de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de un millón setecientos cincuenta y cuatro mil quinientos cincuenta colones exactos cada Finca (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las trece horas y cuarenta minutos del diez de octubre de dos mil dieciocho con la base de quinientos ochenta y cuatro mil ochocientos cincuenta colones exactos cada Finca (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Gerardo Porras Corrales contra Agropecuario Río Parrita S. A. Exp. N° 17-005556-1170-CJ.—**Juzgado Segundo Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 24 de abril del año 2018.—M.Sc. Zary Navarro Zamora, Jueza.—( IN2018263741 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las ocho horas y cero minutos del nueve de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de siete millones cincuenta y tres mil setecientos setenta y nueve colones con veintiocho céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas número BDM116, marca Chevrolet, estilo Sonic LT., año 2013, color plateado, cilindrada 1600 c.c. cc., combustible gasolina, motor N° LDE122875395. Para el segundo remate, se señalan las ocho horas y cero minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho, con la base de cinco millones doscientos noventa mil trescientos treinta y cuatro colones con cuarenta y seis céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento), y para la tercera subasta, se señalan las ocho horas y cero minutos del once de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de un millón setecientos sesenta y tres mil cuatrocientos cuarenta y cuatro colones con ochenta y dos céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Asobavarian contra Luis Antonio Núñez Quirós. Expediente N° 17-007183-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 06 de marzo del 2018.—Lic. Henry Sanarrusia Gómez, Juez.—( IN2018263767 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios y anotaciones; pero soportando reservas y restricciones citas 0336-00007917-01-0903-002 así como servidumbre trasladada citas 0336-00007917-01-0904-001; a las ocho horas y treinta minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de ocho millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento ochenta mil setecientos ochenta y uno cero cero uno, cero cero dos, la cual es terreno de café. Situada en el distrito 01 San Vito, cantón 08 Coto Brus, de la provincia de Puntarenas. Colinda: al noreste, calle pública con 15 m; al noroeste, Cafetales Giro S. A.; al sureste, Cafetales Giro S. A. y al suroeste, Cafetales Giro S. A. Mide: cuatrocientos cincuenta metros con cero decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y treinta minutos del once de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de seis millones de colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las ocho horas y treinta minutos del veintiséis de setiembre del dos mil dieciocho con la base de dos millones de colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Yendri Patricia Umaña Valverde. Exp: 18-002773-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Sur (Pérez Zeledón) (Materia Cobro)**, 04 de julio del 2018.—Msc. Eileen Chaves Mora, Jueza.—( IN2018263768 ).

En la puerta exterior de este Despacho, libre de gravámenes prendarios, a las quince horas y cero minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de cuatro millones seiscientos veinticinco mil cuatrocientos sesenta y cinco colones con setenta y seis céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas N° 279064, marca Suzuki, estilo Sedán, categoría automóvil, capacidad 5 personas, año 1997, color blanco, combustible gasolina, motor N° G16V126301. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de tres millones cuatrocientos sesenta y nueve mil nueve colones con treinta y dos céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón ciento cincuenta y seis mil trescientos sesenta y seis colones con cuarenta y cuatro céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Faustino Vargas Gómez contra Elizabeth Vásquez Matarrita, expediente N° 18-000667-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia cobro)**, 13 de junio del 2018.—Lic. Carlos Alberto Marín Angulo, Juez.—( IN2018263770 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando Servidumbre trasladada bajo la cita: 321-06908-01-0002-001, 321-12817-01-0901-001 y Reservas de Ley de Aguas y Ley de Caminos Públicos bajo la cita: 471-17522-01-0167-001; a las diez horas y cero minutos del catorce de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de once millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número 115026-000 la cual es terreno lote 83-Asentamiento Tamarindo terreno para la agricultura. Situada en el distrito 1-Bagaces, cantón 4-Bagaces, de la provincia de Guanacaste. Colinda: al norte, lote 82; al sur, lote 84; al este, lote 90 y 91; y al oeste, calle pública. Mide: setenta y ocho mil setecientos veinticinco metros con tres cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cero minutos del treinta de agosto

del dos mil dieciocho, con la base de ocho millones doscientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y cero minutos del diecisiete de setiembre del dos mil dieciocho con la base de dos millones setecientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Giancarlo Flores Núñez contra Zoila María Reyes Reyes. Expediente N° 18-002262-1044-CJ.—**Juzgado Primero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 17 de mayo del 2018.—Licda. Yessenia Brenes González, Jueza.—( IN2018263772 ).

### PRIMERA PUBLICACIÓN

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre trasladada citas: 265-07778-01-0004-001; a las trece horas y treinta minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de siete millones sesenta mil seiscientos noventa y cuatro colones con veintisiete céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 164575-000, la cual es naturaleza: Construir, situada en el distrito 6-nosara cantón 2-Nicoya de la provincia de Guanacaste. Linderos: norte, calle pública con frente a ella de 27.95 metros; sur, Agustín Urbina Leal, este, Agustín Urbina Leal; oeste, Agustín Urbina Leal. Mide: mil ochocientos veintitrés metros con cincuenta y cinco, decímetros cuadrados, plano: G-1208135-2007. Para el segundo remate se señalan las trece horas y treinta minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de cinco millones doscientos noventa y cinco mil quinientos veinte colones con setenta céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las trece horas y treinta minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón setecientos sesenta y cinco mil ciento setenta y tres colones con cincuenta y siete céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Coopealianza R.L contra Agustín Alban de Jesús Urbina Leal. Exp. N° 17-004005-1200-CJ.—**Juzgado de Cobro y Tránsito del Segundo Circuito Judicial de Guanacaste (Santa Cruz) (Materia Cobro)**, 03 de abril del año 2018.—Lic. Luis Alberto Pineda Alvarado, Juez.—( IN2018256598 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las once horas cero minutos del treinta de octubre del dos mil dieciocho, y con la base de ciento veinte mil dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos dieciocho mil seiscientos veintiuno cero cero cero, la cual es terreno para construir con 1 casa. Situada en el distrito 1-San Pedro, cantón 15-Montes de Oca, de la provincia de San José. Colinda: al norte, calle pública a Cedros; al sur, Junta Administrativa Fondo de Ahorro y Préstamo de la Universidad de Costa Rica; al este, Junta Administrativa Fondo de Ahorro y Préstamo de la Universidad de Costa Rica; y al oeste, Junta Administrativa Fondo de Ahorro y Préstamo de la Universidad de Costa Rica. Mide: cuatrocientos nueve metros con ochenta y ocho decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas cero minutos del catorce de noviembre del dos mil dieciocho, con la base de noventa mil dólares exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas cero minutos del veintinueve de noviembre del 2018 con la base de treinta mil dólares exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Pejivalle Rivers Corp Sociedad

Anónima contra Patricia de los Ángeles Salas Garro. Expediente N° 17-003282-1164-CJ.—**Juzgado Primero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 10 de julio del 2018.—Lic. Seilín López González, Juez.—( IN2018263829 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las diez horas y treinta minutos del diecisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de setenta y un millones colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número 188495-000, la cual es terreno para construir con una casa calle pública. Situada en el distrito 03 Carmen, cantón 01 Cartago, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, calle pública; al sur, María Josefa, Isabel y Dora Emilia Vigot Aguilar y Ana Lorena Vigot Ionitoafa; al este, María Josefa, Isabel y Dora Emilia Vigot Aguilar y Ana Lorena Vigot Ionitoafa y al oeste, María Josefa, Isabel y Dora Emilia Vigot Aguilar y Ana Lorena Vigot Ionitoafa. Mide: doscientos setenta y nueve metros con treinta y un decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y treinta minutos del tres de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cincuenta y tres millones doscientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y treinta minutos del dieciocho de setiembre del dos mil dieciocho con la base de diecisiete millones setecientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Mutual Cartago de Ahorro y Préstamo contra Róger Enrique Vigot Aguilar. Expediente N° 17-008248-1164-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 12 de junio del 2018.—Lic. Guillermo Ortega Monge, Juez.—( IN2018263865 ).

En la puerta exterior de este Despacho remataré en el mejor postor lo siguiente: 1) libre de gravámenes hipotecarios pero soportando restricciones reg. art 18, ley 2825 bajo citas 0535-00012042-01-0052-001; a las diez horas y veinticinco minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de treinta y dos millones trescientos veintisiete mil ciento ochenta y seis colones con noventa y dos céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento treinta y dos mil cuatrocientos ochenta y ocho cero cero cero, la cual es terreno Tacotal. Situada en el distrito Cahuita, cantón Talamanca, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Río Hone; al sur, calle pública de catorce metros; al este, Winston Joseph Lindo Lindo, y al oeste, Winston Joseph Lindo Lindo. Mide: veinte mil metros con cero decímetros cuadrados. Para el segundo remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de veinticuatro millones doscientos cuarenta y cinco mil trescientos noventa colones con diecinueve céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento), y para la tercera subasta, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de ocho millones ochenta y un mil setecientos noventa y seis colones con setenta y tres céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 2) En la puerta exterior de este despacho libre de gravámenes hipotecarios pero soportando condiciones bajo citas 0384-00012742-01-0874-001, citas 0384-00012742-01-0877-001 y citas 0384-00012742- 01-0878-001, a las diez horas y veinticinco minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de cincuenta y ocho millones setecientos cuarenta y seis mil seiscientos quince colones con cincuenta y seis céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento treinta y dos mil treinta y seis cero cero cero la cual es terreno para construir. Situada en el distrito Cahuita, cantón Talamanca, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, María Alexandra Anchia Terán; al sur, María Alexandra Anchia Terán; al este, María Alexandra Anchia Terán, y

al oeste, calle pública con frente de ocho metros. Mide: ochocientos sesenta y un metros con veintitrés decímetros cuadrados. De no haber postores, para llevar a cabo el segundo remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cuarenta y cuatro millones cincuenta y nueve mil novecientos sesenta y un colones con sesenta y siete céntimos (rebajada en un 25%). De no apersonarse rematantes, para el tercer remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de catorce millones seiscientos ochenta y seis mil seiscientos cincuenta y tres colones con ochenta y nueve céntimos (un 25% de la base original). 3) En la puerta exterior de este despacho libre de gravámenes hipotecarios pero soportando restricciones reg. art 18 Ley 2825, bajo citas 0535-00012042-01-0052-001, a las diez horas y veinticinco minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de veintiséis millones setecientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos noventa y ocho colones con setenta y siete céntimos; en el mejor postor remataré lo siguiente: finca Partido de Limón, matrícula número ciento treinta y ocho mil cuatrocientos veinticinco cero cero cero, la cual es terreno de Tacotal. Situada en el distrito Cahuita, cantón Talamanca, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Río Home Creek; al sur, calle pública con catorce metros; al este, Carlos Luis Díaz Contreras, y al oeste, Winston Joseph Lindo Lindo. Mide: catorce mil cuatrocientos un metros con cero decímetros cuadrados. Para tal efecto se señalan las diez horas y veinticinco minutos del veinte de agosto del año dos mil dieciocho (primer remate). De no haber postores, para llevar a cabo el segundo remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de veinte millones sesenta y un mil trescientos setenta y cuatro colones con ocho céntimos (rebajada en un 25%). De no apersonarse rematantes, para el tercer remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de seis millones seiscientos ochenta y siete mil ciento veinticuatro colones con sesenta y nueve céntimos (un 25% de la base original). 4) En la puerta exterior de este despacho libre de gravámenes hipotecarios y con la base de doce millones ciento setenta y siete mil seiscientos noventa y ocho colones con setenta y siete céntimos en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número sesenta y seis mil seiscientos cuarenta y cuatro cero cero cero, la cual es terreno charral y pasto. Situada en el distrito Limón, cantón Limón, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, El Estado; al sur, Mardcha Boksembaun Ruina; al este, Mardcha Boksembaun Ruina, y al oeste, Daniel Plant Plant. Mide: veintiséis mil doscientos diez metros con treinta y cinco decímetros cuadrados. Para tal efecto se señalan las diez horas y veinticinco minutos del veinte de agosto del dos mil dieciocho, De no haber postores, para llevar a cabo el segundo remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del cuatro de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de nueve millones ciento treinta y tres mil doscientos setenta y cuatro colones con ocho céntimos (rebajada en un 25%). De no apersonarse rematantes, para el tercer remate, se señalan las diez horas y veinticinco minutos del diecinueve de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de tres millones cuarenta y cuatro mil cuatrocientos veinticuatro colones con sesenta y nueve céntimos (un 25% de la base original). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Agropecuaria del Sur de Pococí S. A. Expediente N° 18-000325-1208-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de la Zona Atlántica (Materia Cobro)**, 10 de julio del 2018.—Licda. Jeannory Martínez Castro, Jueza.—( IN2018263873 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre trasladada, citas: 295-02118-01-0901-001; a las quince horas y cero minutos del diecisiete de agosto del dos mil dieciocho y con la base de veinticinco millones

de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número cuatrocientos noventa mil ciento cuarenta y seis-cero cero uno y cero cero dos, la cual es terreno para construir lote 31 Bloque C. Situada en el distrito cero uno, San Isidro, cantón once, Vázquez de Coronado, de la provincia de San José. Colinda: al norte, avenida a con frente de 3.98 metros; al sur, lote 25 C; al este, lote 32 C; al oeste lote 30 C y al noreste, avenida a con frente de 4.70 metros. Mide: ciento cincuenta y siete metros con dieciséis decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del tres de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de dieciocho millones setecientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del dieciocho de setiembre del dos mil dieciocho con la base de seis millones doscientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra María de los Ángeles Marín Pacheco, William Gregorio del Carmen Torres Bacca. Exp. N° 18-003963-1763-CJ. Notifíquese.—**Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José, Sección Primera**, 19 de julio del 2018.—Lic. Alonso Chaves Ledezma, Juez.—( IN2018263877 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; las quince horas y quince minutos del veintisiete de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de veinticinco millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 462962-000 la cual es terreno para construir lote 17 con una casa de habitación. Situada en el distrito 1-Aserrí, cantón 6 Aserrí, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Asociación para la Vivienda de Barrio Mercedes de Aserrí; al sur, calle pública; al este, Asociación para La Vivienda de Barrio Mercedes de Aserrí y al oeste, calle pública. Mide: ciento cincuenta metros con cinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y quince minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de dieciocho millones setecientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y quince minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho con la base de seis millones doscientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Previo a realizar la publicación del edicto, deberá la parte actora de verificar los datos del mismo, en caso de existir algún error lo comunicará al despacho de inmediato para su corrección. Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda contra Yelbisía Montiel Rodríguez. Exp. N° 18-000604-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 21 de junio del año 2018.—Lic. Víctor Martínez Zúñiga, Juez.—( IN2018263879 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando plazo de convalidación (rectificación de medida) bajo las citas 571-70916-0002-001; a las catorce horas y treinta minutos del treinta de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de veinte mil trescientos noventa dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ciento treinta y dos mil quinientos noventa y tres cero cero cero la cual es terreno con una casa de habitación. Situada en el distrito Curridabat, cantón Curridabat, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Hernán Fernández Madrigal; al sur, Hernán Fernández Madrigal; al este, calle pública con 10m y al oeste, ciudadela del seguro social. Mide: trescientos sesenta y ocho metros con tres decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y treinta minutos del catorce de setiembre

de dos mil dieciocho, con la base de quince mil doscientos noventa y dos dólares con cincuenta centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las catorce horas y treinta minutos del uno de octubre de dos mil dieciocho con la base de cinco mil noventa y siete dólares con cincuenta centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de sucesión Ilda Flor Herra Cartín contra Napoleón Cerdas Aguilar, Vidrios Monge Cerdas S. A. Exp. N° 17-008880-1338-CJ.—**Juzgado Tercero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José.**—Lic. Tadeo Solano Alfaro, Juez.—( IN2018263880 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las catorce horas y quince minutos del veintidós de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de trece millones seiscientos ochenta y cuatro mil quinientos colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Guanacaste, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula N° 77127-000 la cual es naturaleza: terreno para construir situada en el distrito 1-Santa Cruz, cantón 3-Santa Cruz de la provincia de Guanacaste Linderos: norte, Olman Briceño Calbalceta, sur, calle pública con 08,00 metros de frente, este, Carlos Benito Matarrita Matarrita, oeste, Olman Briceño Calbalceta. Mide: ciento veinte metros con un decímetros cuadrados. Plano: 0970805-1991. Para el segundo remate, se señalan las catorce horas y quince minutos del seis de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de diez millones doscientos sesenta y tres mil trescientos setenta y cinco colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento), y para la tercera subasta, se señalan las catorce horas y quince minutos del veintiuno de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de tres millones cuatrocientos veintiún mil ciento veinticinco colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Damaris de Los Ángeles Matarrita Coronado, Luis Fernando López Arrieta. Expediente N° 16-017982-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Tránsito del Segundo Circuito Judicial de Guanacaste (Santa Cruz) (Materia Cobro)**, 15 de junio del 2018.—Lic. Luis Alberto Pineda Alvarado, Juez.—( IN2018263886 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando citas: 391-17269-01-0958-001 condiciones Ref: 00047139 000; a las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de veinte millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número cuarenta y nueve mil seiscientos tres cero cero la cual es terreno para construir lote 7 E. Situada en el distrito 1-Guápiles, cantón 2-Pococi, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, lote 8 E; al sur, lote 6 E; al este, Hernán Barrantes Espinoza y al oeste, calle pública con 12 mts. Mide: trescientos doce metros con sesenta y seis decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de quince millones de colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las ocho horas y cuarenta y cinco minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho con la base de cinco millones de colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Estanislao Guido Cruz. Exp. N° 17-009806-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 06 de junio del año 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263887 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las diez horas y quince minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; soportando servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0901-004), servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0902-001), servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0903-001), servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0904-001), servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0905-001), servidumbre sirviente (citas: 301-10617-01-0906-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0900-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0901-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0902-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0904-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0905-001), servidumbre trasladada (citas: 341-11283-01-0906-001), servidumbre trasladada (citas: 390-13316-01-0803-001); y con la base de cinco millones seiscientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número cuatrocientos ochenta y cinco mil doscientos noventa y cinco cero cero uno, cero cero dos la cual es terreno lote 1, terreno para construir. Situada en el distrito 3-San Juan, cantón 2-San Ramón, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote 2; al sur, calle pública con 7,69 metros de frente; al este, resto y al oeste, calle pública con 14.21 metros de frente. Mide: ciento veintinueve metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y quince minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de cuatro millones doscientos mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y quince minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón cuatrocientos mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Johnny Joel López Lazo, Noilín Martínez Pérez. Exp. N° 18-000410-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 11 de junio del año 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263889 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las diez horas y cuarenta y cinco minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho libre de gravámenes hipotecarios; soportando servidumbre de paso (citas: 2015-90986-01-0004-001), servidumbre de paso (citas: 2015-90986-01-0004-001); y con la base de siete millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número quinientos veintinueve mil ciento setenta y siete cero cero uno, cero cero dos la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 8-Ángeles, cantón 2-San Ramón, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, 3-101-604649 S. A. y Keneth Gerardo Campos Araya; al sur, Martín Rodríguez Ramírez; al este, Osvaldo Valverde Campos y al oeste, Osvaldo Valverde Campos. Mide: Doscientos cuarenta y cuatro metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y cuarenta y cinco minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de cinco millones doscientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas y cuarenta y cinco minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón setecientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Johanna Vanessa Dormond Álvarez, Oscar Leandro Duarte Santamaria. Exp. N° 18-000411-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 11 de junio del año 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263890 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las trece horas y quince minutos del trece de agosto del dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; y con la base de siete millones setecientos ochenta mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número ciento treinta y ocho mil setecientos setenta cero cero la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 1-Guácimo, cantón 6-Guácimo, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, calle pública con 08 metros; al sur, Luis Centeno Marín; al este, Cinthia de los Ángeles Cruz Campos; y al oeste, Cinthia de los Ángeles Cruz Campos. Mide: ciento sesenta metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las trece horas y quince minutos del veintinueve de agosto del dos mil dieciocho, con la base de cinco millones ochocientos treinta y cinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las trece horas y quince minutos del trece de setiembre del dos mil dieciocho con la base de un millón novecientos cuarenta y cinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Jhoel Josué Brenes Mora. Expediente N° 18-000451-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 12 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263892 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las catorce horas y quince minutos del trece de agosto de dos mil dieciocho y con la base de dieciocho millones quinientos cincuenta mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número trescientos setenta mil doscientos treinta y un-cero cero cero, la cual es terreno lote doce, terreno para construir. Situada en el distrito 5-Tacares, cantón 3-Grecia de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote nueve; al sur, calle pública con un frente a ella de 17 metros 80 centímetros; al este, lote 11; y al oeste, Rodolfo Bolaños Vargas. Mide: cuatrocientos ochenta y siete metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y quince minutos del veintinueve de agosto de dos mil dieciocho, con la base de trece millones novecientos doce mil quinientos colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y quince minutos del trece de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de cuatro millones seiscientos treinta y siete mil quinientos colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Sara Cabrera Fernández. Expediente: 18-000566-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela, Materia Cobro**, 13 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263893 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las diez horas y quince minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; y con la base de nueve millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento treinta y un mil quinientos cuarenta y nueve cero cero uno, cero cero dos la cual es terreno de solar, lote 27 A.- Situada en el distrito 1-San Isidro, cantón 6-San Isidro, de la provincia de Heredia. Colinda: al norte, Emilia María Naranjo; al sur, Asoc Des Espec Pro-VIV Sn Isidro HDA; al este, calle pública con 7 m y al oeste, alameda

con 08,00. Mide: ciento veintisiete metros con nueve decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas y quince minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de seis millones setecientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las diez horas y quince minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones doscientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela - La Vivienda contra Antonia Maribell Bogarin Matarrita, Carlos Luis de los Dolores Valerio Vindas. Exp. N° 18- 000670-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 14 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263894 ).

En la puerta exterior de este Despacho, al ser las trece horas y cuarenta y cinco minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; soportando servid y condicref: 00015440-000 (citas: 366-17771-01-0970-001); y con la base de diecisiete millones doscientos cincuenta mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número ciento veinticinco mil cuarenta y cinco cero cero uno, cero cero dos la cual es terreno lote 10 terreno de solar con una casa. Situada en el distrito 3-Rita, cantón 2-Pococí, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Gabriela Reyes Mora; al sur, Jeannette Reyes Mora y Elizabeth Yelizabeth Reyes Mora; al este, Rita Mora Mora y Jeannette Reyes Mora y al oeste, calle pública con un frente de 41 metros 71 centímetros y Jeannette Reyes Mora. Mide: tres mil setecientos cincuenta y un metros con ocho decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las trece horas y cuarenta y cinco minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de doce millones novecientos treinta y siete mil quinientos colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las trece horas y cuarenta y cinco minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de cuatro millones trescientos doce mil quinientos colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela - La Vivienda contra Cinthia Yuliet Trejos Muñoz, Javier Rodolfo Valverde García, expediente N° 18-001327-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia cobro)**, 15 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263895 ).

En la puerta exterior de este Despacho, al ser las once horas y cuarenta y cinco minutos del trece de agosto del dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; soportando Reservas y Restricciones (Citas: 406-04928-01-0901-001); y con la base de veinte millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número cuatrocientos cincuenta y ocho mil setecientos treinta y seis-cero cero cero, la cual es terreno para construir lote C 11. Situada en el distrito 5-Guácima, cantón 1-Alajuela, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, lote 2 C; al sur, calle pública con 7 metros de frente; al este, lote C 12, y al oeste, lote C 11. Mide: ciento veinte metros cuadrados. Para el segundo remate, se señalan las once horas y cuarenta y cinco minutos del veintinueve de agosto del dos mil dieciocho, con la base de quince millones de colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento), y para la tercera subasta, se señalan las once horas y cuarenta y cinco minutos del trece de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cinco

millones de colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Carmen María Espinoza Cerdas y otro. Expediente N° 18-001480-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 12 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263899 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las dieciséis horas y cero minutos del trece de agosto del dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; y con la base de doce millones novecientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos treinta y cuatro mil cuatrocientos ochenta y siete-cero cero cero la cual es terreno para construir lote b-30 con una casa de habitación. Situada en el distrito 2-Tucurrique, cantón 4-Jiménez, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, Corporación Corban S. A.; al sur, calle pública; al este, Corporación Corban S. A.; y al oeste, Corporación Corban S. A. Mide: ciento cuarenta metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las dieciséis horas y cero minutos del veintinueve de agosto del dos mil dieciocho, con la base de nueve millones seiscientos setenta y cinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las dieciséis horas y cero minutos del trece de setiembre del dos mil dieciocho con la base de tres millones doscientos veinticinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Yelba Teresa Cordero Tercero. Expediente N° 18-001631-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 13 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263900 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las once horas y quince minutos del veintisiete de agosto de dos mil dieciocho libre de gravámenes hipotecarios; soportando condiciones y reservas ref: (citas: 332-12428-01-0976-001), y con la base de once millones novecientos sesenta y cinco mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número noventa y cuatro mil seiscientos setenta y cuatro cero cero uno, cero cero dos la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 5- Cariari, cantón 2-Pococi, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Fremar Internacional S. A.; al sur, calle con 10.16 metros lineales; al este, Fremar Internacional S. A. y al oeste, Rodolfo Calvo Ramírez. Mide: doscientos un metros con sesenta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas y quince minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de ocho millones novecientos setenta y tres mil setecientos cincuenta colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y quince minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho con la base de dos millones novecientos noventa y un mil doscientos cincuenta colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso

ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela - La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Karol Vanessa Fletes Vásquez, Rafael Ángel Díaz Figueroa. Exp. 18- 001633-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 19 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263901 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las trece horas y cuarenta y cinco minutos del veintisiete de agosto de dos mil dieciocho libre de gravámenes hipotecarios y con la base de ochenta mil dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ciento cuarenta y ocho mil seiscientos ochenta y tres-cero cero cero, la cual es terreno construir con una casa. Situada en el distrito 1-Desamparados, cantón 3-Desamparados de la provincia de San José. Colinda: al norte, Francisco Javier Calvo y Jorge Polini Castro; al sur, Jorge Polini Castro; al este, Jorge Polini Castro y Francisco Javier Calvo; al oeste, Jorge Polini Castro; y al noroeste, resto destinado a calle con 10 metros. Mide: doscientos noventa y dos metros con setenta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las trece horas y cuarenta y cinco minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de sesenta mil dólares exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las trece horas y cuarenta y cinco minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de veinte mil dólares exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda contra Christian Eduardo Prado Orozco, María Socorro Prado Calderón. Expediente: 18-001722-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela, (Materia Cobro)**, 20 de junio del año 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263902 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las quince horas y cero minutos del veintisiete de agosto de dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; y con la base de quince millones ciento cincuenta y tres mil doscientos colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número doscientos cuarenta y cuatro mil quinientos cuarenta y cuatro cero cero cero la cual es terreno para construir lote 3.- Situada en el distrito 1- Oriental, cantón 1-Cartago, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, Julio Edgar Urbina Rojas y Ana Lucrecia Gómez Sánchez; al sur, lote 4; al este, servidumbre de paso de 3.00 metros y al oeste, calle pública. Mide: ciento cuarenta metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de once millones trescientos sesenta y cuatro mil novecientos colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho con la base de tres millones setecientos ochenta y ocho mil trescientos colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial).- b) Libre de gravámenes hipotecarios pero soportando condiciones (citas: 398-14628-01-0920-001); a las quince horas y cero minutos del veintisiete de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de seis millones trescientos cuarenta y seis mil con ochocientos colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número cientos treinta y siete mil seiscientos veinticuatro cero cero cero la cual es terreno para la agricultura. Situada en el distrito 3-Cahuita, cantón 4- Talamanca, de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Aristocles Torres Berrocal; al sur, calle pública, con 14 mts. de ancho; al este, calle pública, con

14 mts. de ancho y al oeste, José Francisco López Ledezman. Mide: mil setecientos veinte metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y cero minutos del once de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de cuatro millones setecientos sesenta mil cien colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas y cero minutos del veintiséis de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón quinientos ochenta y seis mil setecientos colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda contra Junior Guillermo Barrantes Bosa, Multiservicios Junior Guillermo Barrantes Sosa Sociedad Anónima. Exp. N° 18-002115-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 20 de junio del año 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263903 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al ser las dieciséis horas y quince minutos del veintisiete de agosto del dos mil dieciocho, libre de gravámenes hipotecarios; y con la base de siete millones noventa mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doscientos noventa y cuatro mil ciento cincuenta y cuatro cero cero la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 3-San José, cantón 3-Grecia, de la provincia de Alajuela. Colinda: al norte, José Luis Chaves Solís; al sur, Elías Ulate; al este, calle con frente de 10 metros; y al oeste, José Luis Chaves Solís. Mide: ciento noventa y nueve metros con diez decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las dieciséis horas y quince minutos del once de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de cinco millones trescientos diecisiete mil quinientos colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las dieciséis horas y quince minutos del veintiséis de setiembre del dos mil dieciocho con la base de un millón setecientos setenta y dos mil quinientos colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela-La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Rodrigo Gerardo Ulate Ledezman. Expediente N° 18-002120-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 21 de junio del 2018.—Msc. Kenny Obaldía Salazar, Jueza.—( IN2018263904 ).

En la puerta exterior de este Despacho, libre de gravámenes hipotecarios, pero soportando servidumbre traslada citas: 331-12779-01-0901-001, servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0910-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0911-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0912-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0913-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0914-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0915-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0916-001; servidumbre trasladada citas: 331-12779-01-0917-001, a las quince horas y treinta minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de cuatro millones quinientos mil colones, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula N° 350924-000 cero cero cero la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 7- Puente de Piedra, cantón 3-Grecia de la provincia de Alajuela, Finca ubicada en Zona Catastrada. Colinda: al norte, servidumbre de paso con un frente a ella de 14.82 metros; al sur, Jorge Luis Monestel Valenciano; al este,

calle pública con un frente a ella de 7.78 metros y oeste, Marielos Monestel Valenciano. Mide: ciento setenta y un metros con cuarenta y cuatro decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de tres millones trescientos setenta y cinco mil colones (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de un millón ciento veinticinco mil colones (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Grupo Mutual Alajuela La Vivienda de Ahorro y Préstamo contra Elcidio Gerardo Salazar Álvarez, Laura María Soto Monestel, expediente N° 18-000407-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia cobro)**, 04 de julio del 2018.—Lic. Juan Carlos Cerdas Bermúdez, Juez.—( IN2018263905 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las trece horas y treinta minutos del veintitrés de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de dos millones novecientos veinticuatro mil ochocientos ochenta y un colones con cuarenta y un céntimos, en el mejor postor remataré lo siguiente: vehículo: placas número BFW445, marca Suzuki, estilo Grand Vitara JLX, categoría automóvil, capacidad 5 personas, año 2001, color verde, vin JS3TD62V214164505, cilindrada 2500 cc., combustible gasolina, motor N° H251132294. Para el segundo remate, se señalan las trece horas y treinta minutos del diez de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de dos millones ciento noventa y tres mil seiscientos sesenta y un colones con once céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento), y para la tercera subasta, se señalan las trece horas y treinta minutos del veinticinco de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de setecientos treinta un mil doscientos veinte colones con treinta y siete céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Importadora Nuevo Horizonte de Costa Rica Sociedad Anónima contra Marvin Rodolfo Bustamante Montes. Expediente N° 18-005782-1044-CJ.—**Juzgado Primero Especializado de Cobro Primer Circuito Judicial de San José**, 12 de junio del 2018.—Licda. Seilin López González, Jueza.—( IN2018263913 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las catorce horas y veinte minutos del catorce de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de ciento cinco mil dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, Partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número doscientos veintiséis mil novecientos diez - cero cero cero la cual es terreno lote N.6, terreno con casa y solar. Situada en el distrito San Rafael, cantón San Rafael, de la provincia de Heredia. Colinda: al norte, Luis Villalobos Campos; al sur, calle publica con 14,18 metros; al este, Efraín Eduardo Esquivel Garita y al oeste, María de Los Ángeles Esquivel Garita. Mide: cuatrocientos ochenta y cinco metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y veinte minutos del treinta de agosto de dos mil dieciocho, con la base de setenta y ocho mil setecientos cincuenta dólares exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las catorce horas y veinte minutos del catorce de setiembre de dos mil dieciocho con la base de veintiséis mil doscientos cincuenta dólares exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado

a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Alba Lidia Barrantes Vega, Brecor del Norte B C Sociedad Anónima, Industrial Fercores S. A., Inversiones Cabezas y Garita Sociedad Anónima, Inversiones Carmen Ramona S. A., Máximo Perera Vásquez contra Jonathan Eduardo Esquivel Gómez. Exp. N° 17-009170-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 17 de abril del 2018.—Lic. Pedro Javier Ubau Hernández, Juez.—( IN2018263914 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las once horas y veinte minutos del dieciséis de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de quince millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número doce mil seiscientos dieciséis-F-cero cero la cual es terreno bloque C apartamento 79 habit proc construc. Situada en el distrito San Pablo, cantón San Pablo, de la provincia de Heredia. Colinda: al norte, alameda y apartamento 71; al sur, apartamento 77; al este, apartamento 72; y al oeste, apartamento 80. Mide: cuarenta y seis metros con cincuenta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las once horas y veinte minutos del treinta y uno de agosto del dos mil dieciocho, con la base de once millones doscientos cincuenta mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las once horas y veinte minutos del diecisiete de setiembre del dos mil dieciocho con la base de tres millones setecientos cincuenta mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Eduardo Antonio de Jesús Rojas Álvarez contra Jorge Manuel Gutiérrez Zamora. Expediente N° 17-006617-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 21 de marzo del 2018.—Lic. German Valverde Vindas, Juez.—( IN2018263915 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; a las dieciséis horas y cero minutos del diecisiete de agosto de dos mil dieciocho y con la base de treinta millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número 254933-000, la cual es terreno con una casa lote A-20. Situada en el distrito 3-San Rafael, cantón 2-Escazú de la provincia de San José. Colinda: al norte, calle pública con 13 mts.; al sur, Leticia Solórzano Pupo; al este, lote A-21; y al oeste, lote A-19. Mide: trescientos noventa y seis metros con cincuenta y siete decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las dieciséis horas y cero minutos del tres de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de veintidós millones quinientos mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las dieciséis horas y cero minutos del dieciocho de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de siete millones quinientos mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Industrial Fercores S. A., Inmobiliaria Pegajosa S. A., Inversiones Cabezas y Garita Sociedad Anónima, Rafael Ángel Arguedas Segura contra Maritza Isabel Chaves Cruz. Expediente: 18-002875-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia, (Materia Cobro)**, 11 de mayo del 2018.—Msc. Liseth Delgado Chavarría, Jueza.—( IN2018263916 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre trasladada citas: 312-07848-01-0901-001; servidumbre trasladada citas: 312-07848-01-0903-001; a las catorce horas y cuarenta y cinco minutos del veinte de agosto de dos mil dieciocho, y con la base de veinticuatro mil ochocientos dólares exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de Heredia, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ciento sesenta y siete mil ochocientos treinta y nueve cero cero la cual es terreno con una casa de habitación. Situada en el distrito San Francisco, cantón Heredia, de la provincia de Heredia. Colinda: al norte, calle pública; al sur, Cecilia Paniagua Lobo; al este, Xinia y Humberto Marin Paniagua y al oeste, Cecilia Paniagua Lobo. Mide: ciento treinta y cuatro metros con veintidós decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y cuarenta y cinco minutos del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de dieciocho mil seiscientos dólares exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las catorce horas y cuarenta y cinco minutos del diecinueve de setiembre de dos mil dieciocho con la base de seis mil doscientos dólares exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Rafael Ángel Arguedas Montero contra Lilliana Cecilia Aguilar Paniagua. Exp. N° 18-001895-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 20 de marzo del año 2018.—Lic. Pedro Javier Ubau Hernández, Juez.—( IN2018263917 ).

En la puerta exterior de este Despacho, libre de gravámenes hipotecarios, a las catorce horas y cero minutos del diez de agosto de dos mil dieciocho y con la base de veintiocho millones novecientos mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, partido de Cartago, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento setenta y ocho mil trescientos veintidós-cero cero cero, la cual es naturaleza: terreno para construir formada por potrero callejón de acceso zona de protección del dique. Situada en el distrito (04) San Nicolás, cantón (01) Cartago, de la provincia de Cartago. Colinda: al norte, en parte resto de José Francisco Quesada Solano y en otra parte Martha Brenes Alvarado; al sur, Juan José Alfaro Víquez; al este, Martha Brenes Alvarado y al oeste, en parte José Francisco Quesada Solano y otra parte calle publica con 3 metros de frente. Mide: cuatrocientos cincuenta y dos metros con un decímetro cuadrados. Para el segundo remate se señalan las catorce horas y cero minutos del tres de setiembre de dos mil dieciocho, con la base de veintiún millones seiscientos setenta y cinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las catorce horas y cero minutos del dieciocho de setiembre de dos mil dieciocho con la base de siete millones doscientos veinticinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco de Costa Rica contra Roy Alexander Quesada Calderón, expediente N° 17-017664-1164-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro de Cartago**, 22 de mayo del 2018.—Licda. Karina Quesada Blanco, Jueza.—( IN2018263920 ).

A las nueve horas y treinta minutos del veintitrés de agosto del año dos mil dieciocho, en la puerta exterior de este Despacho, libre de gravámenes y anotaciones y con la base de cinco millones seiscientos cincuenta y nueve mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público,

partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número 255843-000 la cual es terreno para construir con 2 casas. Situada en el distrito San Rafael, cantón Vázquez de Coronado, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Alexis Valverde Camacho; al sur, Rafael Ángel Fonseca Sánchez; al este, calle pública con 7.76 metros de frente y al oeste, sucesión de Fernando Morales Rodríguez. Mide: trescientos noventa y dos metros con noventa decímetros cuadrados. Se remata por ordenarse así en proceso ejecutivo hipotecario de Banco de Costa Rica contra Juan Carlos Carmona Fallas. Exp: 05-017653-0170-CA.—**Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José, Sección Primera**, 17 de julio del 2018.—Carlos Alejandro Báez Astúa, Juez.—( IN2018263925 ).

En la puerta exterior de este Despacho; al mejor postor remataré lo siguiente: 1) Libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando plazo de convalidación (rectificación de medida) citas: 2010-173591-01-0008-001; a las diez horas quince minutos del cinco de noviembre del año dos mil dieciocho, y con la base de veinticuatro millones seiscientos setenta y cinco mil cuatrocientos ochenta y cinco colones con veintidós céntimos; finca inscrita en el Registro Público, partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento sesenta y nueve mil ciento veinticuatro cero cero cero, la cual es terreno naturaleza: lote 37 terreno de repastos. Situada en el distrito: 06-Manzanillo, cantón 01-Puntarenas, de la Provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, Coyolito S. A.; al sur, calle pública; al este, Coyolito S. A. y al oeste, Coyolito S. A. Mide: ocho mil setecientos veintidós metros con treinta decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas quince minutos del veinte de noviembre del año dos mil dieciocho, con la base de dieciocho millones quinientos seis mil seiscientos trece colones con noventa y dos céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas quince minutos del cinco de diciembre del año dos mil dieciocho, con la base de seis millones ciento sesenta y ocho mil ochocientos setenta y un colones con treinta y un céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 2) Libre de gravámenes hipotecarios; a las diez horas quince minutos del cinco de noviembre del año dos mil dieciocho, y con la base de veintiocho millones ochocientos noventa y cinco mil ochocientos ochenta colones con sesenta y seis céntimos; finca inscrita en el Registro Público, Partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento sesenta y nueve mil ciento veinticinco cero cero cero, la cual es terreno naturaleza: lote 38 terreno de repastos. Situada en el distrito: 06-Manzanillo, cantón: 01-Puntarenas, de la Provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, Coyolito S. A.; al sur, calle pública; al este, Coyolito S. A. y al oeste, Coyolito S. A. Mide: diez mil cuarenta y un metros con noventa y dos decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas quince minutos del veinte de noviembre del año dos mil dieciocho, con la base de veintiún millones seiscientos setenta y un mil novecientos diez colones con cincuenta céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas quince minutos del cinco de diciembre del año dos mil dieciocho, con la base de siete millones doscientos veintitrés mil novecientos setenta colones con diecisiete céntimos (un veinticinco por ciento de la base inicial). 3) Libre de gravámenes hipotecarios; a las diez horas quince minutos del cinco de noviembre del año dos mil dieciocho, y con la base de veinticinco millones cuatrocientos ochenta y dos mil trescientos ochenta y cuatro colones con setenta y cuatro céntimos; finca inscrita en el Registro Público, Partido de Puntarenas, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número ciento sesenta y nueve mil ciento veintiocho cero cero cero, la cual es terreno naturaleza: lote 41 terreno de repastos. Situada en el distrito: 06- Manzanillo, cantón: 01-Puntarenas, de la Provincia de Puntarenas. Colinda: al norte, Coyolito S. A.; al sur, calle pública; al este, Coyolito S. A. y al oeste, Coyolito S. A. Mide: ocho mil novecientos setenta y tres metros con setenta y nueve decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan

las diez horas quince minutos del veinte de noviembre del año dos mil dieciocho, con la base de diecinueve millones ciento once mil setecientos ochenta y ocho colones con cincuenta y seis céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas quince minutos del cinco de diciembre del año dos mil dieciocho, con la base de seis millones trescientos setenta mil quinientos noventa y seis colones con diecinueve céntimos, (un veinticinco por ciento de la base inicial). 4) Libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando servidumbre de paso citas: 2011-315757-01-0002-001; a las diez horas quince minutos del cinco de noviembre del año dos mil dieciocho, y con la base de ciento setenta millones novecientos cuarenta y seis mil doscientos cuarenta y nueve colones con treinta y ocho céntimos; finca inscrita en el Registro Público, Partido de Alajuela, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número trescientos noventa y cinco mil seiscientos cero cero cero, la cual es terreno naturaleza: terreno de zona verde y vivero con un taller y una casa. Situada en el distrito: 13-Garita, cantón: 01-Alajuela, de la Provincia de Alajuela. Colinda: al norte, Luis Emilio Alfaro Alfaro; al sur, calle pública; al este, Luis Emilio Alfaro Alfaro y al oeste, Álvaro Víquez Rojas. Mide: dos mil cuarenta y ocho metros con ochenta y cinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas quince minutos del veinte de noviembre del año dos mil dieciocho, con la base de ciento veintiocho millones doscientos nueve mil seiscientos ochenta y siete colones con cuatro céntimos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas quince minutos del cinco de diciembre del año dos mil dieciocho, con la base de cuarenta y dos millones setecientos treinta y seis mil quinientos sesenta y dos colones con treinta y cinco céntimos, (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se les informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este Despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Álvaro Francisco Gutiérrez Arguedas. Exp. N° 16-017612-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela, (Materia Cobro)**, 11 de julio del año 2018.—Licda. Francella Guzmán Valerio, Jueza.—( IN2018263972 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando condiciones (citas: 354-19200-01-0890-002); a las quince horas cuarenta y cinco minutos del cinco de noviembre del dos mil dieciocho y con la base de cincuenta millones de colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: finca inscrita en el Registro Público, Partido de Limón, Sección de Propiedad, bajo el sistema de folio real, matrícula número ciento doce mil doscientos treinta y cuatro-cero cero cero, la cual es de naturaleza: terreno para cultivos. Situada en el distrito 02 Jiménez, cantón 02 Pococí de la provincia de Limón. Colinda: al norte, Ronald Quesada Alfaro; al sur, Gilnerto Quesada Alfaro y servidumbre agrícola; al este, Miguel González Castro; y al oeste, quebrada Samy. Mide: setenta mil metros con treinta y dos decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas cuarenta y cinco minutos del veinte de noviembre del dos mil dieciocho, con la base de treinta y siete millones quinientos mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las quince horas cuarenta y cinco minutos del cinco de diciembre del dos mil dieciocho, con la base de doce millones quinientos mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Banco Nacional de Costa Rica contra Agroindustrial Viquesa Sociedad Anónima. Expediente: 16-002156-1157-CJ.—

**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela, (Materia Cobro)**, 09 de julio del 2018.—Lic. Luis Guillermo Ruiz Bravo, Juez.—( IN2018263973 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes hipotecarios; pero soportando Servidumbre Traslada (Citas: 376-17862-01-0001-001); a las quince horas y treinta minutos del doce de noviembre de dos mil dieciocho, y con la base de doce millones quinientos ochenta mil colones exactos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el Sistema de Folio Real, matrícula número quinientos sesenta y un mil ciento cincuenta y dos - cero cero la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 5-San Felipe, cantón 10-Alajuelita, de la provincia de San José. Colinda: al norte, calle pública con un frente de 6 metros; al sur, I.N.V.U.; al este, I.N.V.U. y al oeste, I.N.V.U. Mide: ciento treinta y ocho metros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las quince horas y treinta minutos del veintisiete de noviembre de dos mil dieciocho, con la base de nueve millones cuatrocientos treinta y cinco mil colones exactos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las quince horas y treinta minutos del doce de diciembre de dos mil dieciocho con la base de tres millones ciento cuarenta y cinco mil colones exactos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria de Defensoría del Deudor Argo R. L. contra Marta Ofelia Duarte Ticas. Exp. N° 18-002885-1157-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía del Primer Circuito Judicial de Alajuela (Materia Cobro)**, 10 de julio del 2018.—Lic. Omar Hernández González, Juez.—( IN2018264005 ).

En la puerta exterior de este Despacho libre de gravámenes hipotecarios pero soportando Condiciones Ref: 1181-00650011181-065002, inscrita bajo las citas 312-03671-01-0911-001 a las diez horas cero minutos del veintiuno de agosto del dos mil dieciocho, en el mejor postor remataré lo siguiente: Finca N° 1 con la base de quince millones doscientos cuarenta y un mil ciento diez colones exactos, Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número 587136-000 la cual es terreno para construir. Situada en el distrito 8-San Cristóbal, cantón 3-Desamparados, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Edwin Vega Serrano; al sur, Carretera Interamericana; al este, Greivin Garro Rodríguez; y al oeste, Gerardo Antonio Garro Cerdas. Mide: setecientos cuarenta metros con sesenta y cinco decímetros cuadrados. Finca N° 2 con la base de cuatro millones quinientos veintitrés mil ochocientos noventa colones exactos Finca inscrita en el Registro Público, partido de San José, Sección de Propiedad, bajo el sistema de Folio Real, matrícula número 587137-000 la cual es terreno para construir con una casa de habitación y taller mecánico. Situada en el distrito 8-San Cristóbal, cantón 3-Desamparados, de la provincia de San José. Colinda: al norte, Edwin Vega Serrano; al sur, resto de Gerardo Antonio Garro Cerdas; al este, Carretera Interamericana; y al oeste, resto de Gerardo Antonio Garro Cerdas. Mide: trescientos sesenta metros con setenta y cinco decímetros cuadrados. Para el segundo remate se señalan las diez horas cero minutos del cinco de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de once millones cuatrocientos treinta mil ochocientos treinta y dos colones con cincuenta céntimos finca N° 1 y con la base de tres millones trescientos noventa y dos mil novecientos diecisiete colones con cincuenta céntimos finca N° 2 (rebajada en un veinticinco por ciento) y para la tercera subasta se señalan las diez horas cero minutos del veinte de setiembre del dos mil dieciocho con la base de tres millones ochocientos diez mil doscientos setenta y siete colones con cincuenta céntimos finca N° 1 con la base de un millón ciento treinta mil novecientos setenta y dos colones con cincuenta céntimos finca N° 2 (un veinticinco por ciento de la base inicial). Se remata por ordenarse así en proceso ejecución hipotecaria

de Banco de Costa Rica contra Ligia Marta Garro Rodríguez. Expediente N° 15-022980-1012-CJ.—**Juzgado Especializado de Cobro Segundo Circuito Judicial de San José**, 16 de mayo del 2018.—Msc. Cristian Mora Acosta, Juez.—( IN2018264064 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios; a las ocho horas cero minutos del veintinueve de agosto del dos mil dieciocho, y con la base de veintisiete mil doscientos cuarenta y seis dólares con seis centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: Placas número GRS887. Marca Nissan. Estilo Urvan NV350. Categoría microbús. Capacidad 15 personas. Año 2015. Color blanco. Vin JN1TC2E26F9000054. Cilindrada 2488 cc. Combustible diesel. Motor N° YD25352023A. Para el segundo remate se señalan las ocho horas cero minutos del trece de setiembre del dos mil dieciocho, con la base de veinte mil cuatrocientos treinta y cuatro dólares con cincuenta y cinco centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las ocho horas cero minutos del veintiocho de setiembre del dos mil dieciocho con la base de seis mil ochocientos once dólares con cincuenta y dos centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Agencia Datsun Sociedad Anónima contra Ana Lucia de los Ángeles Cordero Siu Exp. 16-006922-1158-CJ.—**Juzgado de Cobro y Civil de Menor Cuantía de Heredia (Materia Cobro)**, 19 de febrero del 2018.—Licda. Noelia Prendas Ugalde, Jueza.—( IN2018264078 ).

En la puerta exterior de este Despacho; libre de gravámenes prendarios, pero soportando infracciones/colisiones; a las nueve horas y treinta minutos del uno de octubre del dos mil dieciocho, y con la base de diez mil quinientos veintisiete dólares con treinta y seis centavos, en el mejor postor remataré lo siguiente: Vehículo: placas número: CL-253312, marca: Dodge, estilo: Ram, categoría: carga liviana, capacidad: cinco personas, año: 2011, color: blanco, motor marca: Cummins, cilindrada: 6700 c.c., cilindros: 06, combustible: diesel. Para el segundo remate se señalan las nueve horas y treinta minutos del diecisiete de octubre del dos mil dieciocho, con la base de siete mil ochocientos noventa y cinco dólares con cincuenta y dos centavos (rebajada en un veinticinco por ciento) y, para la tercera subasta se señalan las nueve horas y treinta minutos del uno de noviembre del dos mil dieciocho con la base de dos mil seiscientos treinta y un dólares con ochenta y cuatro centavos (un veinticinco por ciento de la base inicial). Nota: Se le informa a las personas jurídicas interesadas en participar en la almoneda que, en caso de pagar con cheque certificado, el mismo deberá ser girado a favor de este despacho. La anterior debido a la restricción del artículo 805 párrafo segundo del Código de Comercio. Se remata por ordenarse así en proceso ejecución prendaria de Banco Lafise S. A. contra Christian Esquivel Quesada. Expediente N° 17-001317-1209-CJ.—**Juzgado de Cobro y Menor Cuantía de Pococí (Materia Cobro)**, 09 de julio del 2018.—Licda. Katia María Vargas Barquero, Jueza.—( IN2018264080 ).

## Convocatorias

Se convoca a todos los interesados en la sucesión legítima de Aniceto Campos Campos, a una junta que se verificará en este juzgado a las quince horas del trece de agosto del dos mil dieciocho, para conocer acerca de los extremos que establece el artículo 926 del Código Procesal Civil: 1) Si fuere procedente, elegir albacea propietario o suplente, o ambos; 2) Mostrar conformidad o no, con el inventario de los bienes y avalúo de los mismos y; 3) De los reclamos contra la sucesión. Expediente N° 14-100155-0217-CI.—**Juzgado Civil de Mayor Cuantía del Tercer Circuito Judicial de San José, Desamparados**, 12 de julio del 2018.—Dra. Leyla K. Lozano Chang, Jueza.—1 vez.—( IN2018264073 ).