

EXPEDIENTE: 14-010874-0007-CO

Voto No. 1111-2015

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas del veintinueve de julio del dos mil quince.

Acción de inconstitucionalidad promovida por la empresa **Jugos y Refrescos de Costa Rica para Exportación, S.A.**, cédula jurídica número 3-101-000000, representada por su apoderado generalísimo sin límite de suma Agustín de la Trinidad Schmit, mayor, vecino de San José, Tibás, portador de la cédula de identidad número 8-000-000, contra el párrafo cuarto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Intervino en el proceso la **Procuraduría General de la República**.

RESULTANDO:

1. Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 08:00 horas del 27 de agosto del 2014, el accionante alega la inconstitucionalidad del párrafo cuarto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto señala que dicha norma contiene la vieja regla tributaria "*solve et repete*" y en ese tanto, lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva al impedir la revisión independiente e imparcial de la determinación tributaria por un órgano distinto al que emitió el acto en la propia sede administrativa, antes de que aquél adquiriera firmeza y sea ejecutivo y ejecutorio. De la misma forma, considera que la norma vulnera el derecho a la igualdad, puesto que en el plano práctico, en la propia sede administrativa se da una disparidad carente de sustento entre los sujetos pasivos que sí poseen los recursos para pagar la suma reclamada por el Fisco y aquellos otros que aunque pueden interponer los recursos en la sede administrativa, tendrán sobre sí el peso de la potestad ejecutoria de la Administración, lo que significa, en el criterio de la recurrente, que para el momento en que sean resueltos los recursos administrativos, es posible que la empresa haya dejado de existir.
2. A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señala que en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, le notificó el acto administrativo de liquidación de oficio No. DT10R-168-07 de las 11:00 horas del 21 de diciembre del 2013, por lo que se constituye en el asunto

previo para la interposición de la acción, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

3. La certificación literal del libelo en que se invoca la inconstitucionalidad consta a folio 65.
4. Por resolución de las 15:37 horas del 07 de setiembre del 2014 (visible a folio 80 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República.
5. La Procuraduría General de la República rindió su informe visible a folios 84 a 104 del expediente. Al efecto, señala que en el caso de análisis no se dan las violaciones al principio de tutela judicial efectiva, ni al principio de igualdad, por lo que solicita a esta Sala Constitucional que la acción sea declarada sin lugar en todos sus extremos.
6. Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 77, 78 y 79 del Boletín Judicial, los días 27, 28 y 29 de setiembre del 2014. (Folio 106 del expediente).
7. La audiencia oral y pública prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional se celebró a las 13:00 horas del 09 de octubre del 2014.
8. En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el **Magistrado ROJAS ORTEGA**; y

CONSIDERANDO:

I.- LEGITIMACIÓN. El numeral 75, párrafo 1º, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece como uno de los presupuestos para interponer la acción de inconstitucionalidad, en el caso del control concreto, la existencia de un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, como un medio razonable para tutelar la situación jurídica sustancial

que se estima lesionada. Al respecto, este Tribunal Constitucional, en la sentencia No. 4190-95 de las 11:33 hrs. del 28 de julio de 1995, indicó lo siguiente:

«(...) En primer término, se trata de un proceso de naturaleza incidental, y no de una acción directa o popular, con lo que se quiere decir que se requiere de la existencia de un asunto pendiente de resolver -sea ante los tribunales de justicia o en el procedimiento para agotar la vía administrativa- para poder acceder a la vía constitucional, pero de tal manera que, la acción constituya un medio razonable para amparar el derecho considerado lesionado en el asunto principal, de manera que lo resuelto por el Tribunal Constitucional repercute positiva o negativamente en dicho proceso pendiente de resolver, por cuanto se manifiesta sobre la constitucionalidad de las normas que deberán ser aplicadas en dicho asunto; y únicamente por excepción es que la legislación permite el acceso directo a esta vía -presupuestos de los párrafos segundo y tercero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (...).»

En la acción de inconstitucionalidad que nos ocupa, el accionante señaló como asunto base, donde invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria efectuado mediante el acto administrativo de liquidación de oficio No. DT10R-168-07 de las 11:00 horas del 21 de diciembre del 2013, emitido por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes. En dicho proceso, el accionante interpuso recurso de revocatoria en contra del acto administrativo de liquidación de oficio No. DT10R-168-07 de las 11:00 horas del 21 de diciembre del 2013, en la fase de agotamiento de la vía administrativa. Estando dicho proceso pendiente de resolución por parte de la Administración Tributaria, este Tribunal considera que el accionante está legitimado para incoar esta acción de inconstitucionalidad.

II.- OBJETO DE LA IMPUGNACIÓN. Se cuestiona el párrafo cuarto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto dispone lo siguiente:

“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.” (Lo resaltado es nuestro).

En relación con la norma antes transcrita, la accionante alega su inconstitucionalidad en el presente proceso, por estimar la norma cuestionada como contraria a los principios de tutela judicial efectiva, igualdad y a la propiedad privada, razón por la cual, acude ante esta Sala Constitucional para que sea declarada la inconstitucionalidad de la norma.

A.- ALEGATOS DE LA ACCIONANTE: Alega el accionante que el numeral 144 del Código Tributario establece en forma coactiva el pago de la obligación tributaria, aun y cuando el sujeto pasivo hubiere interpuesto o no los recursos administrativos que quepan en contra del acto de liquidación de oficio y estuviere pendiente de conocerse y resolverse sobre la validez de dicha determinación tributaria por parte del órgano competente. Es decir, para el accionante, las sumas determinadas por el auditor de la Administración Tributaria, se exigen aun y cuando el acto administrativo no haya obtenido firmeza. Manifiesta el actor que para asegurarse el pago, la Administración Tributaria cuenta con instrumentos agresivos que podrían aparejar el despliegue de conductas ablatorias contra el sujeto pasivo, tales como medidas cautelares o el cobro judicial. De ahí que, en el criterio de la accionante, la norma impugnada contiene un encubierto pago obligatoriamente exigido a través de instrumentos paralelos que presionan al sujeto pasivo para que pague el adeudo determinado por la Administración, aun cuando ni siquiera ha adquirido firmeza en sede administrativa y haya sido revisada la validez del acto de liquidación tributaria en la propia sede administrativa, lo que no es otra cosa más, -arguye- que un “*solve et repete*” indirecto, que supone el pago de la obligación tributaria como presupuesto para una impugnación “regularizada” y como factor necesario para que no se desplieguen los instrumentos coactivos de ejecución en contra del contribuyente.

B.- POSICIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA: La Procuraduría General de la República se apersonó al proceso y al respecto contestó negativamente la acción de inconstitucionalidad; puntualmente, sobre los agravios expuestos por la accionante, señaló: **i) Sobre la presunta lesión al derecho a la tutela judicial efectiva:** Señala que la aducida lesión no se da, pues con la reforma del artículo 144 del C.T no se incurre en vulneración al derecho fundamental 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 que es propio de los actos administrativos, tal y como lo disponen los artículos 146 y 148 la Ley General de la Administración Pública. Manifiesta el representante estatal que de una interpretación armónica del párrafo cuarto del artículo 144 del CT y los numerales 145, 146 y 156 de ese

mismo cuerpo legal, basta 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. Aduce además, que 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 30 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. **ii) En relación con la presunta lesión al derecho de igualdad:** Manifiesta la Procuraduría 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 justifique indebidamente que no tienen capacidad económica para asumir las consecuencias de su incumplimiento al deber tributario material en el que incurrió. Señala además que si bien es cierto la Administración Tributaria está investida por la ley de prerrogativas establecidas en orden a la consecución del bien común, e inspiradas en el propósito de asegurar el más eficaz funcionamiento del aparato estatal en la prestación de los servicios públicos, también lo es que dichas prerrogativas se compensan con garantías establecidas a favor de los particulares, de modo que se exista el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales, sin desmedro de los derechos individuales. De acuerdo con tales planteamientos, la Procuraduría General estimó que en el caso de análisis no se dan las violaciones al principio de tutela judicial efectiva, ni al principio de igualdad, por lo que solicita a la Sala Constitucional que la acción sea declarada sin lugar en todos sus extremos.

III.- SOBRE LA REGLA TRIBUTARIA “SOLVE ET REPETE”. El “*solve et repete*” clásico. El principio “*solve et repete*” o pago previo en materia tributaria, en su versión clásica, consiste en la exigencia del pago de la obligación tributaria como condición para el cuestionamiento en sede administrativa o judicial de la determinación tributaria, es decir, de la conducta administrativa que imponga la obligación de pagar una suma de dinero por concepto de deuda tributaria. Para la doctrina, esta regla lesiona ciertos

derechos fundamentales; al respecto, puede citarse a don Fernando GARRIDO FALLA, cuando expresó que el principio del *“solve et repete”* significa que *“la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado solo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”*. (GARRIDO FALLA, Fernando (1965). Tratado de derecho administrativo. Instituto de Estudios Jurídicos, tercera edición, Madrid, España, pág. 523). En sentido similar, con una visión estrictamente tributarista, GIANNINI sostiene que la regla del *“solve et repete”* consiste en una norma especial del derecho tributario, que como resultado de la ejecutividad de los actos administrativos, tutela los intereses patrimoniales del erario y su finalidad es la de constituir un medio ulterior para impedir al sujeto pasivo que pida en litigio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarle a cumplir la determinación tributaria que se le ha efectuado. (GIANNINI, A. D. (1937). *“Solve et Repete”*, en *Revista de Derecho Público*, pp. 349 y ss., y *El contenido del impuesto*, Milano, Giuffré, pág. 281). De su parte, en el criterio del tributarista Héctor B. VILLEGAS, *“La regla solve et repete significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, debe previamente pagarlo.”* (VILLEGAS, Héctor B. (2005). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Novena edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, pág. 509). Y del mismo modo, para don Carlos Manuel GIULIANI FONROUGE, quien al conceptualizar el instituto de comentario, al mismo tiempo lo criticó, en forma clara señaló que: *“El abuso de la regla solve et repete en nuestra legislación tributaria, que en general exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa, y la creencia errónea de que es una institución común en derecho fiscal...”*. (GIULIANI FONROUGE, Carlos María. (2001). Derecho Financiero. Tomo I. Editorial Depalma, Séptima edición, Argentina). Como puede apreciarse, si bien las definiciones que aporta la doctrina abordan distintos prismas desde los cuales es posible apreciar la regla tributaria del *“solve et repete”*, lo cierto del caso es que, con independencia de si se tratara de una regla, un principio o de un privilegio a favor del Fisco, todas las definiciones coinciden en que por su medio se obliga al contribuyente al pago previo de la obligación tributaria, como condición para poder impugnar administrativa y/o judicialmente la conducta impositiva, aun cuando ésta no haya adquirido firmeza o se haya conocido por el órgano competente sobre su validez. En el criterio de esta Sala, la regla *“solve et repete”*, en su versión clásica, implica que el contribuyente debe pagar el importe determinado por el Fisco, como requisito indefectible y previo para cuestionar la conducta administrativa a través de los recursos administrativos en la vía gubernativa o bien, para

la interposición de la demanda contencioso administrativa, con el objeto de discutir la legitimidad de dicha conducta; bajo esa perspectiva, el pago del importe tributario se convierte en el elemento que posibilita el cuestionamiento de juridicidad del acto de determinación tributaria en la vía que elija el sujeto pasivo. **El “solve et repete” indirecto.** La moderna doctrina tributaria ha señalado que la regla “solve et repete” se presenta no solo cuando se impide impugnar la conducta tributaria sin que se haya efectuado previamente el pago del adeudo tributario (“solve et repete” clásico), sino también cuando, a pesar de permitirse la impugnación de dicha conducta, ésta no hubiere sido conocida aún por un órgano independiente e imparcial dentro de la misma sede administrativa y al mismo tiempo se presiona al contribuyente a través de mecanismos coactivos y ejecutorios a pagar el monto determinado por la Administración Tributaria, sin que en el caso concreto haya una valoración de las situaciones jurídicas sustanciales que podrían ser afectadas en perjuicio del contribuyente, de previo al dictado del acto administrativo que tiene efectos jurídicos sobre él. En ese sentido, ALMADA e IRAZOQUI, respecto del “solve et repete indirecto”, entendido como la ejecutoriedad del acto determinativo tributario antes de ser sujeto a una revisión de validez por parte de un tribunal independiente e imparcial y por ende, que haya adquirido firmeza, señalaron: *“El pacto, [Convención Americana de Derechos Humanos] en su artículo 8° inciso 1, dice 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 (...), para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”* **Es importante precisar qué significado cabe atribuir a la expresión “una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales”.** A la misma se le ha atribuido el sentido de asegurar el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas relativas a sus derechos, vinculados con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por tanto, **no solo es inadmisibles la exigencia del “solve et repete” entendido como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal.** Esto es ratificado por autores como el Dr. Francesco Moschetti que en su obra “El principio de la capacidad contributiva”, sostiene que **el contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el**

punto de vista sustancial, una limitación no diferente del “solve et repete”.

(ALMADA, LORENA M. e IRAZOQUI, JULIETA. (2003). “Principio del solve et repete en el marco del Pacto de San José de Costa Rica.” <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl10.ttm#cinco>.) (Lo resaltado es nuestro). Ergo, la regla “*solve et repete*” tiene existencia tanto en su versión clásica, como obstáculo para interponer los recursos de previo al pago de la obligación tributaria, como en su versión indirecta, que se presenta cuando la posibilidad de recurrir la determinación tributaria es posible, pero aún con ello, se obliga al pago de la obligación tributaria a través de mecanismos ejecutorios coactivos, de previo al análisis de validez de la conducta tributaria por parte de un órgano imparcial en la propia sede administrativa; es decir, bajo la regla “*solve et repete*” indirecta, el contribuyente está obligado a pagar el tributo –y ve invadido su patrimonio- antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda tributaria a través de la revisión independiente e imparcial de la conducta administrativa en un proceso en el que se haya oído al sujeto pasivo con las debidas garantías, lo cual, sin duda, constituye una limitación para nada diferente a la regla “*solve et repete*” en su versión clásica.

IV.- PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. Consagrado con rango supremo, en el artículo 41 de la Constitución Política, se establece el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que tiene una amplia significación e impacto tanto en los procesos jurisdiccionales, como en los procedimientos administrativos tramitados ante las diversas Administraciones públicas. Puntualmente, el numeral 41 constitucional dispone: “*ARTÍCULO 41.- Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacerseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes.*” Del mismo modo, dicho principio se encuentra contemplado por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, -lo que le imprime un rango supra constitucional en todo lo que favorezca a la persona, según lo ha indicado la jurisprudencia de este Tribunal, voto No. 3435-1992-, cuando el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece 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 penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.” De ahí que, para esta Sala, a nivel constitucional y supra constitucional, existe suficiente asidero jurídico para entender el acceso a la justicia como un derecho subjetivo público,

con sus implicaciones de una amplia legitimación, debido proceso para el resguardo de los derechos fundamentales de cada parte, igualdad procesal entre ellas, razonabilidad del plazo de tramitación de los procesos y efectiva ejecución de lo resuelto; todo ello no solo en la vía judicial, sino también en la vía administrativa, primariamente a través del ejercicio de la función administrativa. **Inconstitucionalidad del “*solve et repete*” clásico.** Dentro de ese marco de ideas, esta Sala es del criterio que la regla “*solve et repete*” constituye un obstáculo al ejercicio del derecho fundamental de tutela judicial efectiva en igualdad de condiciones, puesto que impide [u obstaculiza o coarta] el acceso a la justicia –y a la tutela judicial efectiva en sentido amplio- en aquellos casos en que no se satisfaga en forma previa –o eventualmente paralela- el importe de la determinación tributaria. En ese sentido, como lo señaló don José FERREIRO LAPATZA “(...) *la exigencia del previo pago en la actualidad ha de entenderse derogada por el artículo 24 de la Constitución española, por constituir una exigencia contraria al principio de libre acceso a la justicia.*” (FERREIRO LAPATZA, FERREIRO LAPATZA, José Juan. (2006). Curso de derecho financiero español. Madrid, España, pág. 532). De ahí que, la exigencia del pago previo [o concomitante] del tributo como requisito para el cuestionamiento de la obligación impositiva y paralelo al despliegue del poder ejecutorio de la Administración, choca en forma directa con el ejercicio de las libertades fundamentales de las personas, establecidas como prioritarias en la vertiente de resguardo de las situaciones jurídicas sustanciales de los contribuyentes (arts. 41 y 49 de la Constitución Política), de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de la legitimidad de la conducta de las Administraciones públicas (art. 11 *ibíd.*). En forma coincidente, don Manuel SILVA SÁNCHEZ, expresó que “(...) *la vulneración del principio de la tutela judicial efectiva se verifica cuando el depósito de la deuda tributaria se convierte en un requisito para acceder a la jurisdicción...*”. (SILVA SÁNCHEZ, SILVA SÁNCHEZ, Manuel (1992). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. Editorial Marcial Pons, Madrid, España, págs. 263-264). En consecuencia, obligar al contribuyente a pagar la suma determinada por la Administración Tributaria, como requisito para ejercer la facultad recursiva prevista en el ordenamiento jurídico, constituye una flagrante vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva. **Inconstitucionalidad del “*solve et repete*” indirecto:** Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que tanto el pago previo como el pago concomitante o paralelo a la impugnación del acto determinativo, genera la vulneración y la restricción al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuando se presiona al contribuyente, a través de mecanismos ejecutorios que inciden sobre su patrimonio, a satisfacer una deuda tributaria de la que no

se conoce su validez y respecto de la cual, un órgano imparcial e independiente no ha tenido la oportunidad de valorar su conformidad con el ordenamiento jurídico. En el caso del “*solve et repete*” indirecto, el contribuyente está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda tributaria, soportando de esa manera una limitación nada diferente a la que sobre él ejerce la regla “*solve et repete*” en su versión clásica. De ahí que, la lesión al derecho a la tutela judicial efectiva es palmaria, por cuanto se carga sobre los hombros de la parte más débil de la relación jurídico administrativa (el contribuyente) con el peso del pago previo –o paralelo- de una suma dineraria, con las repercusiones de índole afflictivo que ello provoca sobre su patrimonio, cual es el pago de una suma pecuniaria, que ha sido determinada por un auditor de la Administración tributaria y respecto de la cual aún no se ha conocido por parte del órgano competente, independiente e imparcial, sobre su eventual validez –lo que podría determinar su intrínseca in-ejecutoriedad, ex art. 146 LGAP-, por medio de los recursos impugnativos y por ende, respecto de la cual aún no existe firmeza en sede administrativa. De esta manera, el derecho a la tutela judicial efectiva proscribiera el “*solve et repete*” en su versión clásica de requisito procedimental de pago de la obligación tributaria para ejercer los recursos administrativos o judiciales que corresponda, sino también, proscribiera lo que la doctrina tributaria califica como el “*solve et repete*” indirecto, que implica que la Administración puede realizar su gestión cobratoria coactiva independientemente de la facultad recursiva atribuida al contribuyente, pues como se ha indicado, el cobro presupone la determinación tributaria, la que estaría ejerciendo la función de presupuesto del cobro, aún sin haber sido sometida a una revisión independiente e imparcial, tal y como lo prescribe el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos. En ese sentido, ALMADA e IRAZOQUI, respecto del “*solve et repete indirecto*”, entendido como la ejecutoriedad del acto determinativo tributario antes de ser sujeto a una revisión de validez por parte de un tribunal independiente e imparcial, señalaron: “*El pacto, en su artículo 8º inciso 1, dice que “to da 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 (...), para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”* **Es importante precisar qué significado cabe atribuir a la expresión “una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales”.** A la misma se le ha atribuido el sentido de asegurar el derecho de los contribuyentes a

articular todas las defensas relativas a sus derechos, vinculados con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por tanto, **no solo es inadmisibile la exigencia del “solve et repete” entendido como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal.** Esto es ratificado por autores como el Dr. Francesco Moschetti que en su obra “El principio de la capacidad contributiva”, sostiene que el contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del “solve et repete”.” (ALMADA, LORENA M. y IRAZOQUI, JULIETA, 2003). (Lo resaltado es nuestro). Ergo, el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, no solo proscribe el “solve et repete” clásico, sino también el *indirecto*, pues en ambos casos se produce una lesión al derecho de revisión objetiva e imparcial de la determinación fiscal en sede administrativa por parte de la Administración Tributaria, con amplitud para la persona de ser oída y con las debidas garantías para sus situaciones jurídicas sustanciales, ante un tribunal independiente que resuelva en un plazo razonable. En tal sentido, el artículo 171 inciso 12 del Código Tributario señala “**Artículo 171.- Derechos generales de los contribuyentes.** Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes: (...) **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.**” Y, además, el inciso 11) de la misma norma expresa que el contribuyente tiene “**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.**” Ambas normas confirman que, de previo al dictado de la resolución que causa efectos jurídicos sobre la esfera del contribuyente, más aun si tales efectos pueden ser ablatorios, debe darse la oportunidad al sujeto pasivo para que sea oído, con las debidas garantías (según lo exige el art. 8.1 CADH) y con ello, poder demostrar la inexistencia de la deuda señalada en el acto de liquidación de oficio. Dicho acto, en los términos del numeral 144 del Código Tributario, es precisamente el acto que causa efectos jurídicos sobre el contribuyente, tal y como lo reconociera el Tribunal Fiscal Administrativo del Ministerio de Hacienda, en su fallo No. 513-2014 de las 08:00 horas del 02 de setiembre del 2014, cuando expresó que “*Es obligación de la Administración Tributaria atender y considerar los alegatos planteados por la contribuyente, de acuerdo a*

la normativa que regula la materia, máxime en el caso presente, que el Acto de Liquidación de Oficio se constituye en un acto generador de efectos jurídicos y del nacimiento del derecho de crédito de la obligación tributaria.” De ese modo, siendo el acto de liquidación de oficio el acto que causa efectos jurídicos sobre el contribuyente, el derecho a ser oído con carácter previo a los efectos jurídicos provocados por dicho acto, implica que el cobro debe darse hasta que haya sido conocida la impugnación y sea firme la resolución administrativa. De tal modo, no se justifica la presencia del “*solve et repete*” indirecto con la posibilidad de interponer una demanda judicial y la posible adopción de medidas cautelares en esa sede judicial, pues la revisión independiente e imparcial de la determinación fiscal, en los términos del artículo 8.1 de la Convención de cita, debe garantizarse en forma autónoma y primigenia en la propia sede administrativa. En tal orden de consideraciones, don José CASÁS, refiriéndose a las garantías que resguardan a los valores de un Estado de derecho, manifestó: “*Se trata de prevenir que a través de detracciones patrimoniales coactivas exigidas por el Poder Público –a título de tributos– puedan consumarse despojos ilegales o inconstitucionales, al supeditarse la tutela, enderezada a evitar la iniquidad, al previo pago de las respectivas contribuciones.*” (CASÁS, José Osvaldo (2004). La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria. En Derecho procesal administrativo, volumen 2, Homenaje a Jesús González Pérez. Editorial Hammurabi, Buenos Aires, Argentina, pág. 1395). En consecuencia, este Tribunal Constitucional estima que la regla “*solve et repete*”, en tanto impone la exigencia de pago previo [versión *clásica*], o paralelo [versión *indirecta*] de la obligación tributaria, a través de mecanismos coactivos propios de la potestad de imperio del Estado, que presionan al contribuyente a realizar el pago del adeudo determinado por la Administración Tributaria, sin que haya sido conocida su impugnación por parte de un órgano independiente e imparcial (art. 8 CADH) en la propia sede administrativa (principios de informalidad, economía y de opcionalidad de vías), lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva. De esa manera, el “*solve et repete*” en su versión indirecta, provoca que el contribuyente esté obligado a pagar el tributo antes de haber tenido la oportunidad de ser oído con las debidas garantías y demostrar la inexistencia de la deuda tributaria ante un tribunal independiente e imparcial, soportando una limitación o perjuicio en su patrimonio para nada distinto al que provoca el “*solve et repete*” en su versión clásica. Al propio tiempo, el indirecto “*solve et repete*” implicaría que un acto viciado de nulidad, incluso en grado absoluto, -el cual es por sí mismo inejecutable, art. 146 LGAP-, pueda ser ejecutado en perjuicio evidente del patrimonio privado del contribuyente (art. 45 CP) y tenga, además,

repercusión desfavorable en las finanzas del Estado, pues originará la obligación de devolver las sumas pagadas injustificadamente al Fisco, con sus respectivos intereses; es decir, se insiste, el contribuyente ve invadido su patrimonio sin que antes haya sido tutelado por la intervención de una revisión independiente e imparcial del acto administrativo de liquidación de oficio. Ello sumado a la necesidad y costo económico-humano que implica instaurar los procedimientos administrativos que corresponda para determinar el grado y magnitud de responsabilidad personal de los funcionarios públicos que propiciaron la ejecución de un acto administrativo viciado de nulidad absoluta y con ello, ejercitar la respectiva acción de regreso. Lo anterior, entendiendo que el impedimento de acceso a la justicia cobra lugar tanto en lo que corresponde a la justicia en sede administrativa como en la vía judicial; por ende, en el proceso constitucional, es jurídicamente admisible que la lesión al derecho fundamental, a través de la presencia del “*solve et repete*”, acaezca en la propia vía administrativa, sin que para ello sea óbice justificar un instituto *per se* inconstitucional, como lo es el “*solve et repete*”, por la posibilidad que existe para el contribuyente de acudir a la vía judicial; esto es, la lesión al derecho fundamental se verifica aún y cuando exista una sede ulterior, puesto que la garantía constitucional y convencional, no distingue entre la sede administrativa y la judicial, sino que incluso hace referencia expresa a que resulta aplicable en la determinación de los derechos y obligaciones de orden fiscal (art. 8.1 CADH), lo que evidentemente se da en la sede de la Administración Tributaria.

V.- PRINCIPIO DE IGUALDAD. El principio de igualdad se encuentra plasmado en los artículos 33 de la Constitución Política y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y establece que todas las personas son iguales ante y en la ley. Sin embargo, dicha igualdad no puede implicar una igualdad o identidad absoluta, pues lo que resulta contrario a tal principio fundamental, es que haya diferencias irrazonables o carentes de justificación entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, de modo que no puede pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales. Bajo ese marco, la función administrativa encargada a todos los entes y órganos públicos que integran el aparato administrativo de un determinado Estado, debe ser encauzada en procura de alcanzar la igualdad constitucional, como exigencia básica y pilar de un Estado Social y Democrático de Derecho. La jurisprudencia de este Tribunal Constitucional reiteradamente ha señalado que se da un trato discriminatorio cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable (votos No. 1998-5797, 1998-4829, 1997-1019, 1995-

3929), lo cual implica que la causa que en apariencia justifica al acto considerado como desigual, debe ser evaluada en relación con la finalidad y con sus efectos, de manera tal que debe presentarse inexcusablemente una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad propiamente dicha, con el objeto de que pueda acreditarse su motivación objetiva y razonable. En ese sentido, estima esta Sala que la regla “*solve et repete*” contiene un privilegio formal a favor de la Administración Tributaria, que no encuentra justificación en el ordenamiento jurídico, pues impone el pago previo de una suma dineraria a la parte más débil de la relación jurídico administrativa (el contribuyente), en perjuicio de sus situaciones jurídicas sustanciales; así lo ha entendido el Tribunal Constitucional español, cuando con ocasión de la sentencia No. 110/1993 del 25 de marzo de 1993, expresó: *“En el proceso monitorio rige el principio solve aut repete, paga o protesta. Mientras que en la llamada jura de cuentas de los artículos citados lo que rige es el principio solve et repete, paga y -luego de pagar- repite o reclama. Y es ahí donde reside el defecto constitucional ínsito en esos preceptos, cuyas reglas pueden ser calificadas sin duda alguna como privilegios (y ya se sabe: privilegia sunt restringenda).”* De esa manera, el instituto del “*solve et repete*”, en su versión clásica, implica que aun cuando al momento del cobro del adeudo tributario nacido como producto del acto de determinación de la obligación impositiva, no existe examen de validez de esa conducta administrativa –sino solamente se presume su validez en aquellos casos en que la nulidad sea relativa, ex artículo 176 LGAP-, se exige el pago de dicho adeudo y se le posibilita recurrir la conducta administrativa ablatoria únicamente al sujeto pasivo que posea la solvencia económica necesaria para afrontar el pago del adeudo que se le atribuye, lo cual crea un tratamiento discriminatorio entre los sujetos pasivos que poseen o no los medios económicos para pagar al Fisco. Pero todavía más, pues aun en aquellos supuestos en que el cobro de la determinación tributaria es paralela a la facultad recursiva del contribuyente (“*solve et repete indirecto*”), existe un tratamiento dispar entre los sujetos pasivos que pueden efectuar el pago o rendir garantía suficiente al tiempo que interponen los recursos y aquellos otros sujetos pasivos que, como resultado de la acción cobratoria y de una presunta legitimidad de la conducta administrativa tributaria y de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que a ella le acompañan (artículo 146 LGAP), no están en condiciones económicas de asumir el pago e inclusive, se ven impedidos de acceder a un crédito que les permita obtener el dinero suficiente que fuera determinado –razonable o antojadizamente- por la Administración, lo que implicaría en ulterior término, que deban soportar la poderosa maquinaria de cobro de la Administración Tributaria y ello

desemboque en un daño grave como la quiebra de la empresa o el cierre de sus operaciones. En tal sentido, la doctrina tributaria moderna también ha denunciado la lesión al principio de igualdad con la aplicación del principio “*solve et repete*” y en ese orden de ideas, don José ESPECHE ha señalado que “(...) *el solve et repete se contrapone a las garantías resguardadas en la Constitución Nacional y Constitución Provincial de igualdad y defensa en juicio. La violación al principio de igualdad, surge porque la regla solve et repete, discrimina entre las personas que pueden pagar el impuesto que pretenden discutir y quienes no pueden hacerlo, por no disponer de los medios suficientes para efectuar el pago, ni puede obtenerlos con facilidad.*” (ESPECHE, Sebastian (2011). El solve et repete y las multas tributarias en la jurisprudencia de la Corte de Justicia de Salta. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Católica de Salta, pág. 10). Y en un orden de consideraciones similar, ALMADA e IRAZOQUI también resaltan la violación al principio de igualdad y no discriminación, al manifestar: “Sin perjuicio de lo expuesto, este requisito procesal también puede ser atacado por medio del principio de no discriminación. Receptado en el Pacto en su artículo 24° establece que “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.” **En la enumeración que el mismo Pacto hace en su primer artículo de los motivos de discriminación, se halla la “posición económica”. La discriminación efectuada en base a la posición económica se configura en la oportunidad en la que un contribuyente afectado por un tributo que considera ilegal, no tiene acceso a ser oído por un juez con las debidas garantías si no posee el dinero suficiente para pagar previamente las sumas que exige la Administración, que en muchos casos pueden ser de gran magnitud.** Poniéndose, de esta forma, al contribuyente en la paradójica necesidad de pagar aún más allá de sus posibilidades un tributo que considera ilegal, para obtener un pronunciamiento judicial que así lo declare, acudiendo luego a la engorrosa vía de la acción de repetición para obtener la devolución de la suma pagada, que las más de las veces resulta envilecida por el transcurso del tiempo. Resulta difícil imaginar una situación en la cual el pago anticipado del reparo efectuado no cause graves perjuicios al interesado, si consideramos el tiempo promedio que transcurre para dirimir una causa y la variación del índice de precios al consumidor, denominada comúnmente inflación, sin la posibilidad para el contribuyente, al menos aparentemente, de exigir algún tipo de indemnización por la pérdida sufrida en su capacidad adquisitiva. (...) pareciera entonces que el solve et repete es inconstitucional...” (ALMADA, LORENA M., e IRAZOQUI, JULIETA, 2003). (Lo resaltado es

nuestro). Del mismo modo, desde 1961, la Corte Constitucional Italiana, en su famosa sentencia del 24 de marzo de 1961, declaró la inconstitucionalidad de la regla “*solve et repete*” por la clara violación que supone a la igualdad de hecho y de derecho de todos los ciudadanos, en lo concerniente a exigir y obtener tutela jurisdiccional. Al respecto, dicha Corte señaló que *“La imposición de la carga del pago del tributo, regulado como presupuesto imprescindible de la viabilidad de la acción judicial, dirigida a obtener la tutela del derecho del contribuyente mediante la declaración judicial de ilegitimidad del mismo tributo, se contrapone a criterio de la Corte, a todos los principios contenidos en los artículos de la Constitución enunciados en la ordenanza del juez. Esta se contrapone a la norma contenida en el art. 3, porque resulta evidente **la diferencia de tratamiento que deriva de ello, entre el contribuyente que está en condiciones de pagar inmediatamente todo el impuesto y el contribuyente que no dispone de medios suficientes para efectuar el pago, ni tampoco puede obtenerlos fácilmente recurriendo a un crédito**, entre otras cosas porque, aún en caso de ganar el juicio, no obtendría el reembolso de las sumas pagadas sino con retraso. (...) Por lo tanto, la Corte considera que el *solve et repete* se contrapone a la norma de la Constitución, y que se debe declarar ilegítima la disposición que lo prevé.”* (Lo resaltado es nuestro). Es claro que en su valoración de constitucionalidad, el alto Tribunal italiano consideró que se provocaban consecuencias marcadamente disvaliosas y dispares entre el sujeto pasivo que se encontraba en condiciones de afrontar inmediatamente el pago del tributo y aquél que no contaba con medios suficientes para satisfacer la obligación, cercenándole a éste último, el derecho a la igualdad y al acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, consagrada con rango constitucional en los artículos 24 y 113 de la Carta Política italiana. Más recientemente, mediante la ordenanza No. 13 del año 2008, la Corte Constitucional italiana volvió a pronunciarse expresamente sobre la contradicción existente entre la regla “*solve et repete*” y el artículo 24 de la Constitución de Italia, en cuanto éste último dispone la facultad de todas las personas, sin diferenciación alguna, para acudir a los tribunales en defensa de sus derechos e intereses legítimos, sin distingo en cuanto a su capacidad económica y de su posibilidad para afrontar un determinado adeudo tributario endilgado a la esfera de su actividad económica. Asimismo, en la indicada ordenanza, el Tribunal Constitucional italiano manifestó que la disposición denunciada pretendía re-introducir el principio, -eliminado del ordenamiento jurídico-, del “*solve et repete*”, por cuanto exigía el pago anticipado del impuesto por medio de un procedimiento de la autoridad judicial, el cual se realizaba incluso antes del fallo judicial, manteniendo así subrepticamente una

especie de pago anticipado; como puede verse, este pronunciamiento del Tribunal Constitucional italiano no solo confirmó la lesión al principio de igualdad, sino también al de tutela judicial efectiva y al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en tanto señaló la necesidad de que, previo pago de la determinación tributaria, ésta fuera conocida por una autoridad independiente e imparcial, que garantice los derechos constitucionales del sujeto pasivo. En el criterio de esta Sala, el tratamiento que ofrece la regla “*solve et repete*”, en su versión clásica, por medio de su principal efecto impositivo, es decir, el pago de la deuda tributaria como requisito para la impugnación de la conducta administrativa, vulnera de forma incisiva el derecho fundamental a la igualdad, puesto que solo aquellos sujetos pasivos que posean los recursos económicos necesarios para afrontar la deuda, podrían cuestionar la juridicidad en sede administrativa o judicial respecto del cobro efectuado. Pero aún más, en el caso del “*solve et repete*” indirecto, el cobro obligatorio, previo [o paralelo], de la obligación tributaria a la interposición de los medios recursivos establecidos en contra del acto de determinación adoptado por la Administración, también posee el señalado efecto de desigualdad entre los sujetos pasivos que sí pueden o no efectuar el pago y con ello evitar los inconvenientes y perjuicios derivados de la potestad ejecutiva y ejecutoria de cobro de la Administración Tributaria y de los esperables intereses que se imputen al capital adeudado por el sujeto pasivo. Del mismo modo, la vulneración al derecho fundamental a la igualdad provocada por la regla “*solve et repete*” indirecta, posee un efecto reflejo que confirma dicha lesión y ratifica la posición desfavorable en que se coloca al contribuyente en la relación jurídico tributaria frente a la poderosa Administración Tributaria, puesto que por efecto de su aplicación, es susceptible de hacer nugatorio el derecho al patrimonio privado (art. 45 CP) de los contribuyentes que no puedan afrontar el cobro de una suma ilegítima y desproporcionada pretendida por el Fisco y se conmine a la empresa en el plano práctico a abandonar su actividad económica y comercial; ello implicaría, al propio tiempo, una vulneración al derecho a la libertad de empresa con amplitud de competencia efectiva en el mercado (numeral 46 CP). Por ende, en el criterio de esta Sala, se presenta una desigualdad entre aquellos contribuyentes que sí pueden afrontar el pago del adeudo tributario y aquellos otros que no podrían hacerlo, dado que no tienen ni siquiera acceso a una vía de crédito y al propio tiempo tendrían latente sobre sí el ser sujetos pasivos de las facultades sancionatoria y ejecutiva de cobro atribuidas por el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria. Lo anterior, sin duda, sumado a la imposibilidad de revisión de la conducta administrativa por parte de un órgano independiente e imparcial en la propia

sede de la Administración (art. 8.1 CADH) de previo a la exigibilidad del tributo, cuya vulneración se hace extensiva al principio de única instancia de alzada en la vía administrativa (art. 350 LGAP) cuando no se permite esta instancia para que el contribuyente sea oído antes de que se emita el acto tributario que causará sobre él efectos jurídicos (art. 171 Código Tributario), genera que en el plano práctico o real, el “*solve et repete*” indirecto lesione el derecho a la igualdad en la propia sede administrativa. Ello obligaría al sujeto pasivo a tener que acudir a la vía judicial para obtener la suspensión del cobro efectuado por la Administración Tributaria y discutir la juridicidad de tal conducta, lo cual coloca una pesada carga en los hombros del contribuyente, pues no solo deberá pagar el monto pretendido por la Administración (pago previo), sino también asumir los costos nada despreciables de los honorarios profesionales de la representación letrada que asumirá su defensa en el proceso judicial (reclamo posterior), con lo cual se agrava o incrementa la disparidad de situaciones –sin justificación objetiva y razonable- que se coloca entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria.

VI.- SOBRE EL FONDO. A.- LESIÓN AL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.

En su escrito de interposición, la parte accionante direccionó la alegada inconstitucionalidad del artículo 144 del Código Tributario, en lo relativo al procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias, materializado en la sede administrativa a través del acto administrativo de liquidación de oficio, de modo que, aun cuando exista la ulterior posibilidad de acudir a la instancia judicial, aduce que la obligatoriedad de pago del importe tributario en forma previa o paralela a su impugnación, sin que previamente exista una revisión de validez independiente e imparcial en la propia sede administrativa, provoca el mismo efecto incisivo del clásico “*solve et repete*”, con las serias repercusiones que ello posee a nivel de constitucionalidad de la norma. Sobre el particular, esta Sala considera que en efecto la norma cuestionada resulta inconstitucional y al respecto, se toma en consideración varios aspectos para constatar la inconstitucionalidad de la norma:

i) El derecho a ser oído que señala la CADH es plenamente aplicable en la sede administrativa por tratarse de una materia taxativamente prevista en el artículo 8.1

CADH: Claramente, el art. 8.1 CADH dispone que el 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*”, resulta de obligado acatamiento en lo que corresponde a la “*determinación de sus derechos y obligaciones de orden [...] fiscal o de cualquier otro carácter. [...]*” Esta norma forma parte del Derecho

Internacional de los Derechos Humanos y como tal, es una norma internacional que integra el ordenamiento jurídico costarricense (art. 7 CP) y que, incluso, en todo lo que favorezca a la persona y extienda la aplicación efectiva de sus derechos fundamentales, posee un rango supra constitucional (voto constitucional No. 3435-1992); como parte del parámetro de convencionalidad que esta Sala está llamada a proteger, en virtud del control concentrado de constitucionalidad imperante en nuestro ordenamiento (art. 10 CP), a dicha norma deben adecuarse los ordenamientos jurídicos internos de los Estados que han aceptado la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como lo es el Estado costarricense. Sin embargo, en forma contrastante con la norma convencional, el procedimiento previsto en el artículo 144 del Código Tributario elimina la intervención de un órgano de revisión independiente e imparcial que valore la legitimidad del acto determinativo, dentro de un procedimiento en el que el contribuyente sea oído con las debidas garantías y de previo a que el acto administrativo de liquidación de oficio cause efectos jurídicos sobre él. En tal sentido, el artículo 171 inciso 12 del Código Tributario señala ***“Artículo 171.- Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes: (...) 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.”*** Y, además, el inciso 11) de la misma norma expresa que el contribuyente tiene ***“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.”*** Ambas normas confirman que, de previo al dictado de la resolución que causa efectos jurídicos sobre la esfera del contribuyente, más aun si tales efectos pueden ser ablatorios, debe darse la oportunidad al sujeto pasivo para que sea oído, con las debidas garantías (según lo exige el art. 8.1 CADH) y con ello, poder demostrar la inexistencia de la deuda señalada en el acto de liquidación de oficio. Dicho acto, en los términos del numeral 144 del Código Tributario, es precisamente el de liquidación de oficio, acto que causa efectos jurídicos sobre el contribuyente, tal y como lo reconociera el Tribunal Fiscal Administrativo del Ministerio de Hacienda, en su fallo No. 513-2014 de las 08:00 horas del 02 de setiembre del 2014, cuando expresó que ***“Es obligación de la Administración Tributaria atender y considerar los alegatos planteados por la contribuyente, de acuerdo a la normativa que regula la materia, máxime en el caso presente, que el Acto de Liquidación de Oficio se constituye en un acto generador de efectos jurídicos y del nacimiento del derecho***

de crédito de la obligación tributaria.” De ese modo, siendo el acto de liquidación de oficio el acto que causa efectos jurídicos sobre el contribuyente, el derecho a ser oído con carácter previo a los efectos jurídicos provocados por dicho acto, implica que el cobro debe darse hasta que haya sido conocida la impugnación y sea firme la resolución administrativa. En ese sentido, la ejecutoriedad del acto administrativo de carácter fiscal debe tener un contrapeso en el marco del principio de tutela judicial efectiva, razón por la que deviene en inadmisibles la obligación de pagar una pretendida deuda impositiva sin que exista la posibilidad de que un órgano independiente e imparcial, incrustado en la misma estructura organizacional de la Administración Tributaria, revise la procedencia jurídica del cobro o al menos, la suspensión del mismo, tal y como lo ordena el art. 8.1 CADH al establecer ese requisito en forma taxativa para la materia fiscal; ello, sin duda, en el esquema planteado por el artículo 144 del Código Tributario, resulta imposible, puesto que el cobro es exigido antes de que haya sido revisada su conformidad sustancial con el ordenamiento jurídico, aun cuando el acto no ha alcanzado firmeza y esté pendiente de resolverse la impugnación interpuesta por el contribuyente. En tal sentido se pronunció el Tribunal Fiscal argentino, cuando en el caso “Hugo Rodríguez y Cia., S.A.”, expediente No. 20.556-I, manifestó que *“Si lo que exige el Pacto es la posibilidad de ocurrir a un tribunal independiente o imparcial para la “determinación” de la obligación fiscal, terminología que utiliza también la Ley No. 23.996, ello debe ser realizado antes de la exigibilidad del crédito por la vía judicial, y más aún de su desembolso, para ser recién “determinado” en una instancia judicial de repetición que nada tiene que ver con el acto de determinación”*. (Lo resaltado es nuestro). De esa manera, tomando en consideración que la determinación de la obligación tributaria es el presupuesto fáctico y jurídico para el cobro ejecutivo y coactivo del importe reclamado por la Administración Tributaria, la intervención de un órgano independiente e imparcial que valore la legitimidad de aquél, bajo un procedimiento en el que el contribuyente sea oído con las debidas garantías, debe darse en la propia vía administrativa, en la fase determinativa del tributo y de previo a que el acto administrativo de liquidación de oficio cause efectos jurídicos sobre el contribuyente. **ii) A pesar de que la norma permite la interposición de los recursos, el efecto práctico es el mismo del “solve et repete” clásico:** Si bien se posibilita su impugnación, el efecto práctico que posee el acto administrativo de liquidación de oficio es el mismo incisivo, imperativo y lesivo del clásico “*solve et repete*”. Tanto el pago previo como el pago concomitante o paralelo a la impugnación del acto determinativo, genera la vulneración y la restricción al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pues se

carga sobre los hombros de la parte más débil de la relación jurídico administrativa (el contribuyente) con el peso del pago previo –o paralelo- de una suma dineraria, a pesar de que ese pago pueda poseer una fundamento viciado de nulidad y hasta ese momento, no se haya permitido una revisión imparcial e independiente del acto, que permita corroborar la procedencia jurídica del cobro y con ello evitar una afectación mayor a los derechos del contribuyente. Muy al contrario de ello, una vez notificado el acto administrativo de liquidación de oficio, se otorga un plazo para el pago de las sumas determinadas por el auditor fiscal y-aunque se posibilite su impugnación-, el pago debe efectuarse en un plazo máximo de 30 días, so pena en caso contrario de que sea ejecutado por los mecanismos coactivos de que dispone la Administración Tributaria. Sin duda, el efecto práctico o real es presionar al contribuyente a pagar el adeudo pretendido por el Fisco, de forma previa –o paralela- a su impugnación, con las claras repercusiones que ello posee sobre los derechos fundamentales del contribuyente. De esta manera, el derecho a la tutela judicial efectiva no solo proscribiera el “*solve et repete*” en su versión clásica de requisito procedimental de pago de la obligación tributaria para ejercer los recursos administrativos o judiciales que corresponda, sino también, proscribiera lo que la doctrina tributaria califica como el “*solve et repete indirecto*”, que implica que la Administración puede realizar su gestión cobratoria coactiva independientemente de la facultad recursiva atribuida al contribuyente, pues como se ha indicado, el cobro presupone la determinación tributaria, la que estaría ejerciendo la función de presupuesto del cobro, aún sin haber sido sometida a una revisión independiente e imparcial en la propia sede administrativa –la que es menos onerosa y más ágil para los intereses del contribuyente-, tal y como lo prescribe el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos. En ese sentido, tal como antes se reseñó, ALMADA e IRAZOQUI, respecto del “*solve et repete indirecto*”, entendido como la ejecutoriedad del acto determinativo tributario antes de ser sujeto a una revisión de validez por parte de un tribunal independiente e imparcial, señalaron: *“El pacto, en su artículo 8º inciso 1, dice 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 (...), para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.” Es importante precisar qué significado cabe atribuir a la expresión “una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales”. A la misma se le ha atribuido el sentido de asegurar el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas relativas a sus*

derechos, vinculados con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por tanto, **no solo es inadmisibles la exigencia del “solve et repete” entendido como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal.** Esto es ratificado por autores como el Dr. Francesco Moschetti que en su obra “El principio de la capacidad contributiva”, sostiene que el contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del “solve et repete.” (ALMADA, LORENA M. y IRAZOQUI, JULIETA, 2003). (Lo resaltado es nuestro). Bajo este contexto, el artículo 144 del Código Tributario claramente presenta un “solve et repete indirecto”, puesto que si bien el pago del importe tributario no es requisito procedimental para la interposición de los recursos ordinarios en la vía administrativa o para el proceso ordinario contencioso administrativo, la Administración cuenta con todas las potestades ejecutorias y sancionatorias para presionar coactivamente al contribuyente a pagar en forma previa a su revisión en la propia vía administrativa, sin un procedimiento en el que el contribuyente sea oído con las debidas garantías y de previo a que el acto de determinación tributaria cause efectos sobre la esfera jurídica de los sujetos pasivos. Ergo, el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, no solo proscribiera el “solve et repete” clásico, sino también el “indirecto”, pues en ambos casos el efecto práctico es el mismo: de previo a valorar la legalidad del acto tributario por parte de un tribunal independiente e imparcial (como sucedía antes de la reforma operada por medio de la Ley No. 9069 que brindaba firmeza al cobro hasta que se agotara la instancia ante el Tribunal Fiscal Administrativo), se obliga al contribuyente a pagar las sumas determinadas por el Fisco y la poderosa maquinaria de cobro de la Administración Tributaria es indetenible, de modo que cuando se resuelvan los recursos, la empresa es posible haya ya dejado de existir como consecuencia de una arbitrariedad administrativa. En consecuencia, el “solve et repete” en su versión indirecta, provoca que el contribuyente vea invadido su patrimonio (art. 45 CP) y esté obligado a pagar el tributo antes de haber tenido la oportunidad de ser oído con las debidas garantías y así demostrar la inexistencia de la deuda tributaria ante un tribunal independiente e imparcial, soportando una limitación o perjuicio en su patrimonio para nada distinto al que provoca el “solve et repete” en su versión clásica. **iii) Ponderación de los derechos fundamentales:** Por efecto de la aplicación del artículo

144 del Código Tributario, el efecto salta a la vista: el contribuyente ve invadido perjudicialmente su patrimonio por el Estado sin que antes haya tenido la oportunidad de que en la vía administrativa un órgano independiente e imparcial revisara la determinación tributaria que funge como presupuesto de cobro y de las potestades de ejecución y, a través de ello, demostrar la inexistencia de la deuda tributaria. Bajo esa perspectiva, debe ponderarse entre el deber de contribuir económicamente para el sostenimiento de las cargas públicas (art. 18 CP) en relación con los derechos a la tutela judicial efectiva (41 CP), la revisión independiente e imparcial del acto que determine una obligación fiscal con garantías para el contribuyente a ser oído de previo a que el acto cause efectos sobre él (art. 8.1 CADH y 171.12 Código Tributario), a la igualdad (art. 33 CP) y el derecho a la propiedad privada (art. 45 CP). En tal sentido, si bien es cierto ambos tipos de derechos en comparación poseen base constitucional, esta Sala estima que en el caso en particular se imponen los valores justicia, libertad, seguridad jurídica e igualdad, por tratarse de valores contemplados en nuestra ideología constitucional; en ese sentido, la jurisprudencia constitucional se ha referido a esa valoración al momento de ponderar derechos fundamentales y al respecto, en el voto No. 8583-2002 de las 14:51 horas del 04 de setiembre del 2002, esta Sala manifestó que “(...) *en interpretación conforme al Derecho de la Constitución y como resultado de la **valoración de dos regímenes en pugna**, en cuanto a los bienes tutelados en ambos, en el primero la generalidad de los habitantes del país en protección de los derechos a la salud y la vida humana, derechos fundamentales de primordial jerarquía; y el segundo, referido a la posibilidad de contratar con la administración, la Sala, aplicando una ponderación de esos valores y derechos, opta por dar prioridad a la necesidad de mantener un sistema universal de seguridad social que depende para sus subsistencia de aportes tripartitos (patrono-trabajadores y Estado), siendo una necesidad básica que las diferentes partes cumplen con su obligación de cotización, de lo cual es bien sabido que existe una gran morosidad, situación que, entre otras, generó que el legislador promulgara la Ley de Protección al Trabajador, con el fin de proteger el régimen de seguridad social...*”. Como puede apreciarse, la ponderación de dos o más derechos fundamentales, tiende a la satisfacción de los intereses sociales que más relevantes se estimen desde el Derecho de la Constitución y en base al fin que se espera alcanzar. En un sentido similar, siempre dentro de la interpretación que pondere los derechos fundamentales con base en la ideología constitucional, en su dictamen No. C-045-1995, la Procuraduría General de la República manifestó: “**Se hace necesario ponderar dos valores fundamentales, a**

saber: el deber de contribuir económicamente para el sostenimiento del estado aparato y el deber de mantener un servicio asistencial de seguridad social a favor de clase trabajadora; **ambos tienen base constitucional pero sobresale y se impone el valor de la seguridad social, por estar intrínseco en la ideología de nuestro sistema constitucional entendiendo ésta como Estado Social de Derecho.** (...)” De ahí que, esta Sala comparte los elementos de interpretación armónico-finalistas antes esbozados y estima que en el caso concreto, deben imperar los valores plasmados por nuestra ideología constitucional, reseñada por la jurisprudencia de esta Sala en su voto No. 1739-1992, cuando afirmó que “*De allí que las leyes y, en general, las normas y los actos de autoridad requieran para su validez, no sólo haber sido promulgados por órganos competentes y procedimientos debidos, sino también pasar la revisión de fondo por su concordancia con las normas, principios y valores supremos de la Constitución (formal y material), como son los de orden, paz, seguridad, justicia, libertad, etc., que se configuran como patrones de razonabilidad. Es decir, que una norma o acto público o privado sólo es válido cuando, además de su conformidad formal con la Constitución, esté razonablemente **fundado y justificado conforme a la ideología constitucional.***” (Lo resaltado es nuestro). De acuerdo con lo anterior, esta Sala Constitucional estima que la ponderación de los derechos fundamentales involucrados en un acto de autoridad pública como lo es una sentencia emitida por un orden jurisdiccional, -en este caso constitucional- debe inclinarse hacia la supraordinación de la seguridad jurídica, la justicia, la equidad, la tutela judicial efectiva a través de un procedimiento en el que se permita al contribuyente ser oído con las debidas garantías antes de que el acto determinativo cause efectos jurídicos y la igualdad dentro de la relación jurídico-tributaria, todos valores propios de la ideología constitucional de nuestro ordenamiento jurídico y que deben imperar sobre los meros intereses recaudatorios del Fisco; lo que al propio tiempo, también tiene una finalidad proteccionista del patrimonio privado (45 CP) e incluso, de las arcas públicas, al evitar que deba reintegrarse sumas pagadas injustificadamente con sus respectivos intereses por parte del erario público, sumado a la responsabilidad civil solidaria de la Administración por las faltas personales de sus funcionarios al ejecutar actos absolutamente nulos, sancionado y reputado como abuso de poder en el artículo 146.3 de la Ley General de la Administración Pública, lo que implicaría costos adicionales para ejercitar las acciones de regreso que corresponda. De ahí que, bajo una ponderación de los derechos fundamentales, esta Sala estima inconstitucional la norma cuestionada por contrariar los valores insertos en la ideología constitucional, particularmente los relativos a

la libertad, la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica e igualdad. **iv) Criterios de interpretación constitucional *pro homine* y *pro libertate***: El derecho a la tutela judicial efectiva y a la revisión independiente e imparcial de la determinación fiscal, con amplitud para el contribuyente de ser oído con las debidas garantías, debe garantizarse también en la propia sede administrativa, por así imponerlo el numeral 41 constitucional, en relación con el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el artículo 171 incisos 11 y 12 del Código Tributario. Es decir, no se justifica mantener una regla como el “*solve et repete*”, aun cuando sea en su versión indirecta, con la interposición de una demanda judicial y la posible adopción de medidas cautelares en esa sede judicial, pues la revisión independiente e imparcial de la determinación fiscal, en los términos del artículo 8.1 de la Convención de cita, debe garantizarse en la vía administrativa en el seno de la Administración Tributaria, sin que la existencia de la vía judicial sea óbice para cohonestar la vulneración a un derecho fundamental en la propia sede administrativa, en la que, producto del mantenimiento de un instituto contrario al Derecho de la Constitución, se invada antijurídicamente el patrimonio del contribuyente y se impida el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva en el marco de un procedimiento en el que, de previo a que el acto cause efectos jurídicos (art. 171.12 Código Tributario), haya oportunidad para que el sujeto pasivo sea oído con las debidas garantías y pueda demostrar la inexistencia de la deuda tributaria. Lo contrario, implicaría indirectamente obligar al contribuyente a pagar el tributo y posteriormente, -con los costos que ello significa para el administrado-, acudir a la vía judicial para discutir la legitimidad de la conducta tributaria (eventualmente nula en grado absoluto y por ende inejecutable), razón suficiente para afirmar que en la sede administrativa no existe una revisión independiente e imparcial del acto de liquidación de oficio, en el que de previo a que éste acto cause efectos, el contribuyente sea oído y pueda formular los alegatos y prueba que estime pertinentes en su defensa para demostrar la inexistencia de la deuda impositiva; contrario a ello, el estadio vigente de la norma cuestionada, contrariando el régimen de libertad imperante en un Estado Social y Democrático de Derecho como el costarricense, en forma coactiva y sin haber oído al contribuyente de previo a que el acto de liquidación de oficio cause efectos jurídicos, se exige el pago del importe determinado por la Administración Tributaria y para hacerlo efectivo, ésta ostenta poderes amplios de ejecutoriedad y sanción. De ahí que, esta Sala estima que los principios *pro homine* y *pro libertate*, imponen que deba interpretarse extensivamente el derecho de impugnar el acto administrativo de liquidación de oficio ante un órgano independiente e imparcial, con amplitud para el contribuyente a

ser oído con las debidas garantías, de previo a que el acto determinativo cause efectos jurídicos sobre él y, al mismo tiempo, debe interpretarse restrictivamente todo lo que pueda limitar el régimen de libertad derivado del principio democrático (art. 1 CP) y lo que pueda provocar una invasión antijurídica sobre el patrimonio privado –incluso a la libertad de empresa- de los contribuyentes; en ese orden de ideas, este Tribunal Constitucional ha señalado que “...*el principio pro libértate, el cual, junto con el principio pro homine, constituyen el meollo de la doctrina de los derechos humanos; según el primero, debe interpretarse extensivamente todo lo que favorezca y restrictivamente todo lo que limite la libertad; según el segundo, el derecho debe interpretarse y aplicarse siempre de la manera que más favorezca al ser humano*”. (Voto No. 3173-1993). Bajo ese orden de consideraciones, la interpretación constitucional debe posibilitar la máxima eficacia extensiva y progresiva de los derechos fundamentales, lo que bien puede lograrse a través de mecanismos interpretativos que favorezcan la tutela judicial efectiva y la igualdad del contribuyente, en la propia sede administrativa, cuyo corolario inmediato sería la revisión independiente e imparcial de la determinación tributaria (art. 8.1 CADH) antes de que el acto administrativo de liquidación de oficio cause efectos jurídicos sobre el contribuyente (art. 171.12 Código Tributario) y se exija su pago a través de las potestades ejecutoria y sancionatoria de la Administración Tributaria. De tal manera, con sustento en las anteriores consideraciones, esta Sala estima que el artículo 144 párrafo cuarto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debe declararse inconstitucional por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, previsto en los artículos 8.1 de la CADH y el 41 de la CP.

B.- LESIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD. La regla “*solve et repete*”, en su versión clásica, resulta inconstitucional en el tanto se le posibilita recurrir la conducta administrativa ablatoria únicamente al sujeto pasivo que posea la solvencia económica necesaria para afrontar el pago del adeudo que se le atribuye, lo cual crea un tratamiento discriminatorio entre los sujetos pasivos que poseen o no los medios económicos para pagar previamente al Fisco. En el subexamine, el accionante aduce que el artículo 144 del Código Tributario resulta inconstitucional pues impone la regla “*solve et repete*” en su versión indirecta, dado que, a pesar de la posibilidad de recurrir la conducta tributaria, se carga sobre el contribuyente con el peso de un pago previo o de rendición de garantía, sobre las sumas determinadas por el Fisco, supraordinando al Estado en la relación jurídico tributaria que mantiene con el contribuyente. Para esta Sala, lleva razón el accionante y la norma cuestionada resulta inconstitucional por lesión al derecho

fundamental a la igualdad, por las razones que de seguido se exponen: **i) Disparidad de trato por repercusión en el patrimonio de los contribuyentes:** En el criterio de esta Sala, en aquellos supuestos en que el cobro de la determinación tributaria es paralela a la facultad recursiva del contribuyente ("*solve et repete indirecto*"), -tal y como sucede con el artículo 144 del Código Tributario-, existe un tratamiento dispar entre los sujetos pasivos que pueden efectuar el pago o rendir garantía suficiente al tiempo que interponen los recursos y aquellos otros sujetos pasivos que, como resultado de la acción cobratoria y de una presunta legitimidad de la conducta administrativa tributaria y de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que a ella le acompañan (artículo 146 LGAP), no están en condiciones económicas de asumir el pago e inclusive, se ven impedidos de acceder a un crédito que les permita obtener el dinero suficiente que fuera determinado por la Administración, lo que implicaría en ulterior término que sobre ellos se ejecuten los mecanismos de cobro coactivo de la Administración Tributaria y por ende, se cause un daño grave que implique la quiebra de la empresa o el cierre de sus operaciones. Es decir, de forma refleja, el poder de imperio que acompaña a la Administración Tributaria y el ejercicio de sus facultades de ejecutividad y ejecutoriedad, repercuten sobre el patrimonio privado de los contribuyentes y pone en peligro la indemnidad patrimonial resguardada por el numeral 45 de la Constitución Política, puesto que, sobre la base de una presunta legitimidad de base, se incide sobre el patrimonio privado de la parte más débil de la relación jurídico-administrativa a través de mecanismos de ejecución. Bajo ese contexto, sin duda se provocan consecuencias marcadamente disvaliosas y dispares entre el sujeto pasivo que se encuentra en condiciones de afrontar inmediatamente el pago del tributo y aquél que no cuenta con medios suficientes para satisfacer la obligación, lo que en el plano práctico significa que los contribuyentes que sí puedan realizar el pago previo o rendir garantía suficiente, no tendrán que soportar las ablativas repercusiones y efectos de las potestades ejecutoria y sancionatoria de la Administración Tributaria y de los esperables intereses que se imputen al capital adeudado por el sujeto pasivo. Sumado a lo anterior, dado los términos en que se encuentra redactado el artículo 144 del Código Tributario, es claro que se exige indefectiblemente el pago del importe tributario dentro del mismo plazo de 30 días previsto para impugnar el acto de determinación tributaria; ello, obligaría al contribuyente a tener que acudir a la vía judicial, con el fin de que un órgano jurisdiccional valore la juridicidad de la conducta tributaria y eventualmente suspenda el adeudo puesto en cobro por la Administración, con la clara repercusión económica que ello tiene en perjuicio del contribuyente, pues tendrá que

asumir adicionalmente los costos de los honorarios profesionales de su defensa letrada. Por ende, en nuestro criterio, la norma cuestionada coloca al contribuyente en una posición en la que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda, soportando una afectación y limitación para nada diferente a la que implica el “*solve et repete*” clásico. En tales términos, como resultado de su aplicación, la regla “*solve et repete*” crea una desigualdad que está desprovista de una justificación objetiva y razonable, por ello lesiva del principio de igualdad, pues la redacción actual del párrafo cuarto del artículo 144 del Código Tributario, en tanto implica el pago automático de la suma determinada en el acto de liquidación de oficio, dentro del mismo plazo de 30 días previsto para recurrir la conducta, implica que el contribuyente no solo deberá pagar el monto pretendido por la Administración (pago previo), para no ser sujeto pasivo de las potestades ejecutoria y sancionatoria de la Administración Tributaria, sino también que deberá asumir los costos nada despreciables de los honorarios profesionales de la representación letrada que asumirá su defensa en el proceso judicial (reclamo posterior), para recuperar lo pagado injustificadamente, con lo cual se agrava o incrementa la disparidad de situaciones –sin justificación objetiva y razonable- que se coloca entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria en la propia fase determinativa desarrollada en la sede administrativa al momento de determinar la obligación fiscal; razón suficiente entender como inconstitucional el párrafo cuarto del artículo 144 del Código Tributario. **ii) El pago previo no debe convertirse en una discriminación sobre la base de la capacidad económica:** Para esta Sala, es claro que el párrafo cuarto del numeral 144 del Código Tributario exige el pago del tributo en el mismo plazo de 30 días previsto para impugnar el acto determinativo, sin que para ese momento y de previo a que el acto cause efectos jurídicos sobre el contribuyente, éste haya sido previamente oído en el procedimiento determinativo con las debidas garantías impuestas por el derecho a la tutela judicial efectiva. De la misma forma, es claro que la exigencia del pago del tributo, de forma automática e indiscriminada, repercute e invade el patrimonio de los sujetos pasivos que no cuentan con la capacidad económica para pagar o rendir garantía suficiente sobre el monto pretendido por la Administración Tributaria, soportando sobre sí las potestades de cobro y sancionatorias de la Administración. Bajo tales términos, la lesión al derecho fundamental a la igualdad está verificada. Sin embargo, aún en los casos en que se ha admitido la constitucionalidad del “*solve et repete*”, se ha dicho que esta va a depender de la posibilidad de que, en el caso concreto, el pago previo no se convierta en un obstáculo insuperable para el acceso a la justicia o una discriminación

para aquellos contribuyentes que no tienen la capacidad económica para pagar; en tal sentido, la Cámara Federal de Tucumán, Argentina, en el fallo "*Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva. C. 2531. XLI*", expresó lo siguiente: "*PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. SOLVE ET REPETE. CONSTITUCIONALIDAD. SUPUESTOS DE EXCEPCION. CARGA DE LA PRUEBA. La jurisprudencia de esta Corte ha reconocido, en principio, la validez de las normas que establecen el requisito del previo pago para la intervención judicial, a la par que reconoció excepciones que contemplan fundamentalmente situaciones patrimoniales concretas de los particulares a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio (Fallos: 215:225; 247:181; 261:101; 285:302; 287:473; 288:287; 295:314, entre otros). En el caso "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/ impugnación" (Fallos: 312:2490) se estableció que el alcance que cabe otorgar a lo dispuesto por el , de la Convención Americana de Derechos Humanos la que el inc.º; inc. 1º art. 8 22 del art. 75 de la Consti tución Nacional otorga jerarquía constitucional es equivalente, en relación con el principio solve et repete, al fijado por la jurisprudencia anteriormente citada, con fundamento en el derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional (confr. Fallos: 322:1284).*" Para esta Sala, la fórmula automatizada y a rajatabla contenida en el párrafo cuarto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a través de la cual se exige el pago de las sumas pretendidas por el Fisco, de previo a que se le haya dado la oportunidad al contribuyente para demostrar la inexistencia de la deuda, en un procedimiento que resguarde el derecho a ser oído con antelación a que el acto determinativo cause efectos, lesiona el derecho a la igualdad. Pero, todavía más, porque aun en los supuestos en los que se haya admitido la constitucionalidad del "*solve et repete*", lo cierto del caso es que tal análisis de constitucionalidad va a depender de la posibilidad de que, en el caso concreto, el pago previo no se convierta en un obstáculo insuperable para el acceso a la justicia o una discriminación para aquellos contribuyentes que no tienen la capacidad económica para pagar, lo cual no puede considerarse constitucionalmente admitido bajo la regla general y automática estipulada en la norma cuestionada; razón esta suficiente para tener por comprobada y confirmada la inconstitucionalidad de la norma. **iii) Desigualdad de trato en la forma y momento de cubrir las erogaciones:** El párrafo cuarto del artículo 144 del Código Tributario dispone que "*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.” Esta Sala considera que, en adición a lo planteado por la accionante, la norma cuestionada también presenta una vulneración al derecho de igualdad en el tanto señala que, cuando la deuda tributaria sea declarada improcedente, la Administración Tributaria reembolsará el costo de las garantías aportadas, sin embargo, esa sola erogación es insuficiente para cubrir en forma integral la reparación del daño causado, de modo que en atención del derecho a la reparación integral del daño, plasmada en el numeral 41 constitucional, la Administración Tributaria debe reconocer también los intereses sobre la suma que se ha rendido garantía y cualquier otro rubro en que se haya debido incurrir para la rendición de garantía. Lo anterior, significa brindar un trato privilegiado a la Administración Tributaria sobre el contribuyente en la relación jurídico administrativa. Del mismo modo, la lesión al derecho de igualdad se acentúa en tanto la norma dispone que el reembolso se efectuará hasta el momento en que la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme, es decir, contrario a lo que sucede con el contribuyente, quien debe pagar el tributo aún y cuando el acto de liquidación de oficio no ha alcanzado firmeza, sucede todo lo contrario con la Administración Tributaria, a quien la norma le otorga el beneficio de que reembolse hasta tanto la resolución administrativa que así lo ordene haya adquirido firmeza. En el criterio de esta Sala, ambas situaciones anteriormente descritas, provocan la inconstitucionalidad de la norma cuestionada.

VII.- SOBRE LA IMPOSIBILIDAD DE EJECUTAR ACTOS ADMINISTRATIVOS VICIADOS CON NULIDAD ABSOLUTA Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO *PRO LIBERTATE*. De conformidad con el artículo 144 del Código Tributario, en aquellos supuestos en que exista disconformidad total o parcial del contribuyente con la propuesta de regularización, la Administración Tributaria deberá notificarle, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación de oficio, el cual debe contener una

expresión concreta de los hechos y de los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. Del mismo modo, la norma de comentario expresa que, luego de la notificación al contribuyente del acto de liquidación de oficio, ***“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.”*** De manera tal, el numeral 144 del Código Tributario establece en forma coactiva e indiscriminada el pago previo de la obligación tributaria determinada en cualesquiera acto administrativo de liquidación de oficio, aun y cuando el sujeto pasivo hubiere interpuesto o no los recursos administrativos que quepan en contra de dicho acto y para ese momento no se hubiere oído al contribuyente sobre la validez de dicha determinación tributaria en un procedimiento con todas las garantías debidas. En adición, el artículo 127 del Reglamento de Procedimiento Tributario, en lo de interés, dispone lo siguiente: *“(...) b) Acto administrativo de liquidación de oficio. (...) El sujeto pasivo debe hacer el ingreso respectivo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la aceptación de la regularización o de la notificación del acto administrativo de liquidación de oficio, según corresponda; excepto si dentro del mismo plazo ha rendido garantía o bien ha presentado ante la Administración Tributaria una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. El incumplimiento del pago en el plazo respectivo, faculta a la Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro por los medios que correspondan.”* La obligatoriedad encubierta de pago previo de la obligación tributaria se intensifica cuando nos percatamos que la Administración Tributaria posee mecanismos de presión sobre el contribuyente, que impactan directamente sobre su esfera jurídica y sobre sus derechos fundamentales; así, tenemos: **i)** El artículo 57 del Código Tributario dispone que el pago efectuado fuera de término produce **la obligación de pagar un interés** junto con el tributo determinado y, en el mismo sentido, el ordinal 40 del mismo Código Tributario indica que *“los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse”*, es decir, a partir de la finalización del término de 30 días otorgado con la notificación del acto de liquidación de oficio y sin que para dicho momento aún hubiese sido conocida por la Administración Tributaria la eventual impugnación interpuesta en contra de tal acto; **ii)** Lo anterior se agrava si se toma en cuenta que el artículo 59 del pluricitado Código Tributario establece que los créditos por tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias, gozan de **privilegio general sobre todos los bienes y rentas del sujeto pasivo**; **iii)** Y en el mismo sentido, el artículo 178 del Reglamento de

Procedimiento Tributario, referido al cobro administrativo, señala que “*Vencido el término para el pago voluntario de la deuda tributaria sin que ésta haya sido cancelada, la Administración Tributaria notificará al deudor tributario su condición de morosidad, instándolo a la cancelación del crédito impago...*”, pudiendo incluso decretar, entre otras, las **medidas cautelares de embargo de créditos, retención de sumas y embargo administrativo**, según lo dispuesto en el artículo 196 del Código Tributario; **iv)** Sumado a lo expuesto, pesa latente sobre el sujeto pasivo, la notificación de un posible **procedimiento administrativo cuyo objeto sea sancionar la eventual comisión de una infracción administrativa**, calificada así por la Administración Tributaria, cuando no habiendo ingresado el pago del tributo al Fisco, la Administración estime que la situación del sujeto pasivo encuadra dentro de los términos de la infracción por falta de ingreso por inexactitud u omisión, establecida en el canon 81 del Código Tributario. Como puede verse, los mecanismos de presión sobre el contribuyente para que pague las sumas pretendidas por el Fisco son varias y todas inciden directamente en las situaciones jurídicas sustanciales del sujeto pasivo a través de la ejecución del acto administrativo de liquidación de oficio. Tales mecanismos se amparan en la teoría de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, establecida en el numeral 146 de la Ley General de la Administración Pública, que al efecto dispone “*Artículo 146.- 1. La Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar. (...)*”. A través de esta potestad, la Administración se encuentra facultada para ejecutar por sí misma sus propios actos, pero siempre y cuando éstos sean válidos o al menos, relativamente nulos, puesto que el propio numeral 146 ibíd., en sus incisos 3 y 4, dispone que “**3. No procederá la ejecución administrativa de los actos ineficaces o absolutamente nulos y la misma, de darse, producirá responsabilidad penal del servidor que la haya ordenado, sin perjuicio de las otras resultantes.** 4. *La ejecución en estas circunstancias se reputará como abuso de poder.*” No obstante lo anterior, esta Sala estima que la ejecución del acto administrativo de liquidación de oficio, sustentada en el artículo 146 de la LGAP, resulta jurídicamente improcedente, por las razones que de seguido se exponen: **A.- Imposibilidad de ejecutar los actos absolutamente nulos:** Como se indicó supra, el artículo 146.3 LGAP señala que no procede la ejecución de los actos ineficaces o absolutamente nulos y la misma, en caso de darse, produce responsabilidad del servidor público que la haya ordenado. De esa manera, el principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos

administrativos, al que precisamente hizo referencia la Procuraduría General de la República al rendir su informe dentro del presente proceso, cede ante el supuesto de nulidades de grado absoluto, pues la ejecución del acto bajo tales circunstancias resulta jurídicamente improcedente y en caso de darse, no solo provoca la nulidad de la conducta ejecutoria, sino también responsabilidad personal del funcionario que haya autorizado su ejecución y la misma se entenderá como abuso de poder. En tal sentido, don Eduardo ORTÍZ manifestó que *“(...) los arts. 146 y 147 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) disponen que podrá ejecutarse sin el consentimiento del administrado todo derecho subjetivo, de Derecho Público, de la Administración –y no solamente el nacido del acto ejecutorio- sin necesidad de recurrir al Juez, por los medios de coacción que la misma ley señala, a condición de que –y aquí aparece el fundamental principio del Derecho costarricense al respecto- si se trata de ejecución de acto administrativo, éste sea válido y eficaz o, al menos, relativamente nulo, porque si su nulidad fuera absoluta o de pleno Derecho el acto no sólo no sería título ejecutivo que justificaría la coacción sino que ésta constituiría delito de abuso de poder, sin perjuicio de las otras responsabilidades (civiles o administrativas) en que, por aquel o por su ejecución, puedan incurrir tanto la Administración como el funcionario agente. El acto absolutamente nulo es absolutamente ineficaz (carente de todo efecto) desde que se dicta... El acto absolutamente nulo se declara tal, no se anula, y la declaratoria tiene efecto necesariamente retroactivo a la fecha del acto mismo, como si éste jamás hubiese existido, todo tal y como lo disponen los arts. 169 a 172 LGAP. Y, si bien el art. 151 LGAP prohíbe la resistencia violenta contra la ejecución del acto administrativo, el art. 169 ibídem prohíbe la ejecución del acto absolutamente nulo, con lo que, a contrario sensu, **permite la resistencia, incluso violenta, contra esa ejecución, que jurídicamente carece de todo respaldo en un acto o en una norma cualquiera del ordenamiento jurídico.**”* (ORTÍZ: 1993, 11-12). En el mismo sentido, Agustín GORDILLO señaló que *“(...) el vicio manifiesto destruye precisamente la presunción de legitimidad...el acto administrativo nulo no debe tener presunción de legitimidad. Ello, evidentemente, carece de toda razonabilidad, ya que ninguna argumentación doctrinaria puede destruir el hecho de que puedan existir actos manifiestamente viciados; y ello, a su vez, **implicará necesariamente que en tales casos el acto no podrá tener presunción de legitimidad**”... **“reconocer (al acto administrativo) igual presunción que la de la ley, como para exigir su inmediato cumplimiento, a cualquier acto de cualquier agente estatal, es consagrar el imperio de la arbitrariedad**”* (GORDILLO (Agustín). El

acto administrativo. Bs. As. Editorial Abeledo Perrot, 1969, págs. 121 y ss). Como puede verse, la doctrina se inclina por reconocer la inejecutabilidad intrínseca de los actos administrativos que padezcan de una nulidad absoluta; en ese mismo sentido, también Rodolfo SABORIO expresó que *“El transcrito punto 3 [art. 146 LGAP] incurre en una redundancia al hablar de “actos ineficaces o absolutamente nulos” ya que **los actos absolutamente nulos, de acuerdo con nuestro ordenamiento, en ningún momento podrán adquirir la condición de eficaces, es decir, tienen una ineficacia intrínseca.** Esta peculiaridad del acto administrativo dentro de la LGAP aparece consignada en el artículo 169 y es reafirmada por el 172: “Artículo 169.- No se presumirá legítimo el acto absolutamente nulo, ni se podrá ordenar su ejecución”. “Artículo 172.- El acto absolutamente nulo no se podrá arreglar a derecho ni por saneamiento ni por convalidación”. (...) el acto absolutamente nulo no puede ser eficaz y por tanto ejecutorio tampoco, porque, como ya vimos, la condición de eficacia solo puede ser obtenida por el acto válido o presuntamente válido y el artículo 169 expresamente le niega tal presunción al acto nulo de pleno derecho. (...) En otro orden de ideas, **la LGAP opta por atribuir la ejecutoriedad únicamente a los actos eficaces, razón por la cual carecerán de tal prerrogativa los actos ineficaces,** ya sea por no haber cumplido los requisitos de eficacia exigidos por el ordenamiento o por adolecer de un vicio que origina la nulidad absoluta (146.1.3 y 169 LGAP). (...) Pues bien, como únicamente los actos eficaces gozan de tal prerrogativa y, como vimos en el punto anterior, **los actos absolutamente nulos son intrínsecamente ineficaces, en consecuencia, estos carecerán del privilegio de ejecutoriedad.** La prohibición de la ejecución no se queda en una declaración pura y simple, sino que la LGAP establece la responsabilidad civil de la Administración o civil, administrativa y eventualmente penal del servidor, si esta llega a darse (170.1 LGAP).” (SABORIO VALVERDE, Rodolfo. (2002). Eficacia e invalidez del acto administrativo. Tercera edición, editorial Juricentro, San José, págs. 50, 51 y 128). Y finalmente, de nuevo el Profesor Eduardo ORTÍZ, expresó categóricamente que *“En un régimen - como el nuestro- en el que se niega presunción de legitimidad al acto absolutamente nulo y se imponen responsabilidades personales sobre el servidor público por la ejecución, en negación igualmente rotunda de la potestad para llevar ésta a cabo, puede decirse que ese acto, en razón de su grave invalidez, no produce efectos jurídicos provisionales y anteriores al fallo que lo declara nulo o inexistente... Es correcta en C.R., en consecuencia, la tesis de que el acto absolutamente nulo o nulo de pleno derecho no produce efectos jurídicos”* (ORTIZ ORTIZ (Eduardo). Nulidades del acto Administrativo en la Ley*

General de Administración Pública. Revista Seminario Internacional de Derecho Administrativo. Costa Rica. Editorial Trejos. 1982. p. 440 y sgts). Como puede apreciarse, los principios de ejecutividad y ejecutoriedad ceden ante los actos administrativos que estén viciados de nulidad absoluta, dada la ineficacia intrínseca e inherente a éstos. Para esta Sala, la ejecutoriedad del acto no puede verse como un principio invariable, automático e indiscriminado, que implique siempre la ejecución de los actos administrativos al margen de su validez o conformidad sustancial con el ordenamiento jurídico, puesto que la ejecutividad y la ejecutoriedad de la conducta administrativa debe sopesarse y ponderarse en relación con otros derechos fundamentales, bajo una valoración objetiva, razonable y proporcional, que permita la adecuada y más oportuna satisfacción de los intereses públicos; de ahí que, la valoración de los derechos, valores y principios en juego, máxime cuando estos son de linaje constitucional, es de suma trascendencia, pues tal y como lo indicara don Rodolfo SABORIO *“En la LGAP el alcance del carácter no suspensivo de los recursos contra el acto administrativo es precisado guardando un sano equilibrio entre el carácter ejecutorio del acto y los intereses del particular. Como vimos anteriormente, la ejecutoriedad no debe entenderse como un principio inflexible ante el cual deba doblegarse el administrado, sino como una pauta de la actuación administrativa que cederá en la medida en que choque con valores superiores.”* (SABORIO VALVERDE, Rodolfo. (2002). Eficacia e invalidez del acto administrativo. Óp. Cit., pág. 54). **B.- Nulidad absoluta del acto de liquidación de oficio por carecer de los elementos formales del acto administrativo:** Tal como se indicó en los considerandos precedentes, la ejecutoriedad del acto administrativo de liquidación de oficio, dada su incidencia sobre otros derechos fundamentales de importancia capital, como el patrimonio privado de los sujetos pasivos, la posibilidad de exigir responsabilidad a la Administración y a sus funcionarios, así como la integridad de las finanzas públicas que podrían verse afectadas por la devolución de sumas pagadas injustificadamente por los contribuyentes, con sus respectivos intereses, debe darse en forma posterior a la revisión de legalidad del acto por parte de un órgano independiente e imparcial en los términos del artículo 8.1 de la CADH, que impone que la determinación de las obligaciones fiscales debe estar precedida de una revisión por parte de un tribunal independiente e imparcial en la propia sede administrativa. Lo anterior es congruente con lo dispuesto en el artículo 171 inciso 12 del Código Tributario, en el tanto dispone *“Artículo 171.- Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes: (...) 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.” Dado que la propia norma lo indica, de previo a que el acto administrativo de liquidación de oficio surta efectos sobre los contribuyentes, debe oírse a éstos bajo la tramitación de un procedimiento con las garantías legales, de modo que la ejecutoriedad del acto cede a la revisión independiente e imparcial de la conducta administrativa tributaria antes de que ésta cause efectos jurídicos, como un corolario de la imposibilidad de ejecutar actos viciados con nulidad absoluta. Tal es el procedimiento administrativo impuesto por el art. 171 de comentario, así como por el numeral 8.1 CADH y los ordinales 39 y 41 de la Constitución Política, en tanto consagran el debido proceso, tanto en la sede judicial como la administrativa. Estas normas confirman que, de previo al dictado de la resolución que causa efectos jurídicos sobre la esfera del contribuyente, más aun si tales efectos pueden ser ablatorios, debe darse la oportunidad al sujeto pasivo para que sea oído, con las debidas garantías (según lo exige el art. 8.1 CADH) y con ello, poder demostrar la inexistencia de la deuda señalada en el acto de liquidación de oficio. Dicho acto, en los términos del numeral 144 del Código Tributario, es precisamente el de liquidación de oficio, acto que causa efectos jurídicos sobre el contribuyente. Por ende, el acto administrativo de liquidación de oficio, para ser válido, debe adecuarse sustancialmente con el ordenamiento jurídico y poseer todos los elementos que le integran, tanto los formales como materiales (numeral 128, 166 y 169 *ibíd.*). Sobre el particular, la desde la sentencia N° 15-90 de las 16:45 horas del 5 de enero de 1990, la jurisprudencia constitucional ha reiterado la existencia de varias formalidades básicas – derivadas esencialmente de los artículos 39 y 41 de la Carta Política– que garantizan los derechos fundamentales de los sujetos que pueden resultar perjudicados por el dictado de un acto administrativo que les causa perjuicio; entre dichas formalidades figura la de que, de previo a la emisión de actos de carácter ablativo, se reconozca al eventual perjudicado el derecho de ser oído y la oportunidad para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes. Estos principios, ha dicho esta Sala, permean a los diversos procedimientos administrativos, incluyendo su fase recursiva y su quebrantamiento conlleva una grave disconformidad con el ordenamiento jurídico de la conducta formal resultante. Ese derecho a ser oído, con las debidas garantías, es parte intrínseca del elemento formal que constituye al procedimiento administrativo y funge como condicionante de la validez del acto administrativo. Además, el acto debe tener la condición de eficacia, o capacidad actual para producir los efectos jurídicos previstos por el ordenamiento jurídico, adecuándose a las condiciones y requisitos establecidos por el

ordenamiento jurídico para que produzca los efectos programados (ordinal 140 ibíd.). En mérito de ello, solo ostentando tales condiciones, será ejecutivo y ejecutorio (ordinal 146 ibíd.). Sin embargo, el régimen de nulidades absolutas previsto en la Ley General de la Administración Pública, se presentan cuando estamos en presencia de omisiones formales o sustanciales del acto administrativo, de modo tal que, el artículo 182 de ese mismo cuerpo normativo, castiga con nulidad absoluta en los casos de infracciones sustanciales relativas a los elementos formales del acto administrativo referidos al sujeto, procedimiento o la forma (artículos 102, 129), así como al deber de motivar la decisión administrativa (artículos 136). Por consiguiente, dado que durante el trámite de dictado del acto administrativo de liquidación de oficio, no se da oportuna efectiva al contribuyente para que sea oído de previo a que el acto cause efectos jurídicos (art. 171.12 Código Tributario) se incumple con el procedimiento administrativo para su dictado, lo cual provoca que falte dicho procedimiento como elemento constitutivo del acto y ello genere respectivamente la nulidad absoluta de la conducta administrativa (art. 166 LGAP).

C.- Aplicación e interpretación pro libertate y pro homine: La ejecutoriedad del acto administrativo de liquidación de oficio en forma posterior a que el contribuyente haya sido oído bajo un procedimiento administrativo con las debidas garantías, es no solo una exigencia conforme con el parámetro de convencionalidad (art. 8.1 CADH), constitucional (arts. 39 y 41 CP) y legal (art. 171 incisos 11 y 12), sino también, una interpretación ajustada a los principios "*pro libertate*" y "*pro homine*", respecto de los cuales esta Sala ha dicho: "*... el principio pro libertate (...) junto con el principio pro homine constituye el meollo de la doctrina de los derechos humanos; según el primero, debe interpretarse extensivamente todo lo que favorezca y restrictivamente todo lo que limite la libertad; según el segundo, el derecho debe interpretarse y aplicarse siempre de la manera que más favorezca al ser humano*" (Sentencia No. 3173-93 de las 14:57 horas del 6 de julio de 1993). En el sub-examine, la impugnación de la conducta administrativa tributaria debe posibilitar que un órgano independiente e imparcial revise la juridicidad del acto administrativo de liquidación de oficio, por así preverlo el art. 8.1 CADH, en un momento anterior a que el acto cause efectos en el contribuyente y habiendo oído a éste bajo las debidas garantías del debido proceso (art. 171.12 Código Tributario), por lo que, en atención al principio de interpretación *pro libertate*, esa revisión debe darse en un momento previo a que se exija el pago de la obligación tributaria, con el objeto de favorecer la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, particularmente, de su patrimonio privado y no incurrir en una confiscación o despojo antijurídico de su

propiedad (art. 45 CP), posibilitar la revisión de la conducta tributaria a través del principio de instancia de alzada (arts. 41 CP y 350 LGAP) y resguardar el equilibrio en la relación jurídico-administrativa existente entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo (art. 49 CP). Lo que al propio tiempo repercute favorablemente sobre los intereses del Fisco, pues no tendrá que cargar con los costos de la devolución de las sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente más sus respectivos intereses, sumado a los costos por la tramitación de los procedimientos administrativos para ejercitar las acciones de regreso que corresponda en contra de los funcionarios públicos que hayan ordenado la ejecución de un acto viciado de nulidad absoluta.

POR TANTO:

Se declara con lugar la acción interpuesta. Se declara inconstitucional el párrafo cuarto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el tanto exige el pago de la obligación tributaria sin que dicho acto haya sido previamente revisado por un órgano independiente e imparcial, que en atención a los principios *pro homine* y *pro libertate*, favorezca los derechos a la tutela judicial efectiva, la equidad, la justicia y a la indemnidad patrimonial del contribuyente; así como por imponer una serie de cargas carentes de justificación sobre el contribuyente, supraordinando los intereses fiscales sobre los derechos fundamentales del administrado, por ello, lesivo del principio de igualdad. Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma impugnada, sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, las relaciones y situaciones jurídicas consolidadas por prescripción, caducidad o sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material. Se dimensionan los efectos de esta declaratoria de inconstitucionalidad, en el sentido de que durante un año contado a partir de la notificación de esta sentencia, continuará rigiendo el texto de la norma anterior a la reforma producida por medio de la Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012 “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria” y se ordena a la Asamblea Legislativa, para que dentro del mismo plazo de un año, adecúe la norma a los parámetros de constitucionalidad señalados en esta sentencia. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el Diario Oficial La Gaceta. Notifíquese a la Procuraduría General de la República, el accionante y las autoridades judiciales que conocen del asunto previo. Comuníquese a la presidencia de la Asamblea Legislativa y de la Sala Primera de Casación de la Corte Suprema de Justicia.

Alex Rojas Ortega