**Exp: 09-003131-1027-CA**

**Res: 001255-F-S1-2011**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas treinta y cinco minutos del veintiséis de setiembre de dos mil once.

Proceso de conocimiento declarado de puro derecho establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por **OSCAR GALLEGOS BORBÓN**, vecino de San José; contra el **ESTADO**, representado por la procuradora María del Rocío Solano Raabe, de calidades no indicadas. Figura como apoderado especial judicial del actor, Alonso Núñez Quesada, vecino de Heredia. Las personas físicas son mayores de edad, y con las salvedades hechas, casados y abogados.

**RESULTANDO**

**1.-**

Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el actor estableció proceso de conocimiento declarado de puro derecho, a fin de que en sentencia se declare: “-*Que se declare la nulidad del acto final contenido en la resolución No. SG-SA-01-VR-0914-9, dictada a las ocho horas dieciocho minutos, del cuatro de junio del dos mil nueve, por la Administración Tributaria de San José, en donde se impone el cierre de mi despacho de Abogado, donde ejerzo mi profesión. - Que se declare la nulidad del acto definitivo contenido en la resolución No. 395-S-2009, dictada el pasado 29 de octubre por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo. -Que se declare la disconformidad con el ordenamiento jurídico de la conducta contenida en los mencionados oficios No. SG-SA-01-VR-0914-9 y No. 395-S-2009, -Que se condene a la demandada al pago de ambas costas, personales y procesales.”*

**2.-**

La representante del Estado contestó negativamente y opuso la excepción de falta de derecho.

**3.-**

La licenciada Solano Raabe, en su expresado carácter, manifestó su negativa para conciliar, por lo que se prescindió de dicho trámite procesal.

**4.-**

Para efectuar la audiencia preliminar se señalaron las 13 horas 30 minutos del 2 de setiembre de 2010, oportunidad en que hicieron uso de la palabra los representantes de ambas partes.

**5.-**

El Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Sexta, integrado por la Jueza Cynthia Abarca Gómez, los Jueces José Roberto Garita Navarro y Jorge Leiva Poveda, en sentencia número 3872-2010 de las 16 horas 20 minutos del 14 de octubre de 2010, resolvió: *“Se acoge la excepción de falta de derecho. En consecuencia, se rechaza en todos sus extremos la demanda interpuesta por Oscar Gallegos Borbón contra el Estado. Son ambas costas a cargo del accionante vencido.”*

**6.-**

El apoderado especial judicial del actor formula recurso de casación indicando las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

**7.-**

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

**Redacta el Magistrado Rivas Loáiciga**

**CONSIDERANDO**

**I.-**

Mediante requerimiento no. 19420002424725 de 24 de julio de 2008, la Dirección General de Tributación previno presentar al señor Oscar Gallegos Borbón la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2007, en el plazo de 10 días hábiles, toda vez que a esa fecha no había cumplido con ese deber. En ese oficio se le indicó, que la omisión en la cual incurrió constituía una infracción al artículo 79 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), sancionada con multa equivalente a medio salario base. Se le advirtió, además, que el incumplimiento de lo emplazado podría dar lugar al cierre de su negocio. El citado aviso se le comunicó al contribuyente el 19 de septiembre de 2008. En el acta de notificación respectiva, la funcionaria Cristina Carrera Pérez, en el aparte de observaciones, consignó lo siguiente: *"Lo genere* (sic) *pero no lo notifiqué"*. El 20 de octubre de 2008, el señor Gallegos Borbón presentó la declaración jurada de renta del período 2007, canceló el monto respectivo del impuesto y autoliquidó la sanción administrativa correspondiente. Mediante traslado de cargos no. 1931000201356 de 28 de octubre de 2008, notificado el 11 de noviembre de ese año, la Administración Tributaria Territorial de San José, le comunicó al requerido la apertura de un procedimiento administrativo en su contra, por haber incurrido en la infracción administrativa sancionada con el cierre de negocios por un plazo de cinco días naturales. Para el ofrecimiento de alegatos y pruebas de descargo, le otorgó un plazo de 10 días. En ese sentido, mediante nota de 12 de noviembre de 2008, el contribuyente indicó que la declaración omitida ya la había presentado, así como cancelado el tributo y la sanción respectiva. Por resolución no. SG-SA-01-VR-0914-9, de las 8 horas 18 minutos del 4 de junio de 2009, la Administración Tributaria de San José decidió: "*POR TANTO: Se rechaza la impugnación planteada por el señor OSCAR GALLEGOS BORBÓN, cédula de identidad No. 9-040-076, contra el traslado de cargos No. 1931000201356, del 28 de octubre del 2008, relativo a la infracción administrativa atribuida en su contra. Con fundamento en dicho traslado de cargos y en virtud de la presente resolución se establece que el citado contribuyente incurrió en la infracción administrativa contemplada en el artículo 86 del Código Tributario y 3 inciso c) del Reglamento sobre Cierre de Negocios, al comprobarse que presentó la declaración omisa del Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2007, fuera del plazo de diez días hábiles conferido por la Administración Tributaria, mediante el requerimiento 19442000242472, de fecha 24 de julio de 2008, notificado el 19 de septiembre del 2008. En consecuencia, se ordena el cierre por cinco días naturales de su negocio comercial (...)"*. Contra lo resuelto, el afectado interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio. En resolución no. SG-AU-R-1097-9, de las 8 horas 40 minutos del 30 de junio de 2009, se rechazó el recurso de revocatoria y se admitió la apelación ante Tribunal Fiscal Administrativo. La Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo (resolución no. 395-S-2009 de las 12 horas del 29 de octubre de 2009), por su parte, resolvió en los siguiente términos: "*POR TANTO Se rechaza el recurso de apelación y se confirma la resolución recurrida sin variación alguna, quedando facultada la Administración Tributaria para escoger la sanción más adecuada a la infracción cometida o simplemente no aplicarla (...)*". El señor Gallegos Borbón interpuso el presente proceso contra el Estado. Pretende se declare en sentencia la nulidad de las resoluciones no.SG-SA-01-VR-0914-9 y no. 395-S-2009 antes reseñadas, así como la condena del demandado al pago de ambas costas del proceso. Solicita, además, se declare este asunto de puro derecho. La representación del Estado contestó en forma negativa y opuso la excepción de falta de derecho. En la audiencia preliminar celebrada a las 13 horas 30 minutos del 2 de setiembre de 2010, se declaró el presente proceso de puro derecho. El Tribunal acogió la falta derecho, declaró sin lugar la demanda en todos sus extremos y condenó al vencido al pago de ambas costas del proceso.

**II.-**

El apoderado especial judicial del actor interpone recurso de casación. Son tres los agravios. **Primero:** en el considerando IV de la sentencia impugnada, dice, se hace mención al sistema “bipartido” de sanciones que dispone el CNPT, para las infracciones administrativas que se originan en el incumplimiento de los deberes formales y materiales que surgen de las relaciones jurídico-tributarias. De esa exposición, apunta, se colige que hay quebranto a un deber formal cuando el contribuyente omite presentar del todo o a tiempo, la documentación que exige la ley; y a un deber material, cuando no se cancela el impuesto respectivo. Sobre estos dos conceptos, asevera, se estructura la resolución impugnada. Indica también, que en el fallo recurrido se invoca el voto no. 8191-2000 de la Sala Constitucional, el cual establece que el bien jurídico tutelado en el procedimiento de cierre de negocios, es la potestad de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria. En ese sentido, explica, el Tribunal le endosa al actor el incumplimiento reincidente de un deber formal impuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber, la no presentación en tiempo de la declaración jurada de sus rentas para el periodo fiscal 2007. Para ello, argumenta, se limitó a describir los presupuestos de hecho que establece el canon 86 citado para sancionar con el cierre del negocio, estableciendo para el caso concreto, que la reincidencia en la no presentación a tiempo de la declaración jurada del impuesto sobre la renta para el año fiscal 2007 por parte del accionante, conllevaba la aplicación de dicha medida correctiva. Ese juicio de valor, manifiesta, *“…resta el ámbito de discrecionalidad de la Administración que puede ejercer durante el procedimiento que dispone el numeral 150 de la ley de rito. En palabra simples, una vez observado un quebranto a los deberes formales y materiales de la obligación tributaria, la Administración Tributaria debe, en la hipótesis del Tribunal, simplemente imponer la sanción de “cierre de negocio”. ¿Para qué entonces el procedimiento que dispone el numeral 150 ibídem?”*. Esa interpretación, sostiene, es errónea y alejada de la exégesis hermenéutica y axiológica de la norma, toda vez que el artículo 86 mencionado faculta el ejercicio de una discrecionalidad administrativa para aplicar la sanción de cierre de negocios, independientemente de que hubieren acaecido los presupuestos fácticos que lo permitan. Precisamente, añade, es en el procedimiento de cierre de negocio previsto en el precepto 150 del CNPT, donde, en el ejercicio de la discrecionalidad prevista, se debe analizar si se impone o no la sanción de cierre. Ese trámite, asegura, es de radical importancia para la aplicación de este tipo de correctivo, porque pueden suceder diversos eventos en su desarrollo que confieren un universo muy diferente para adoptar o no la conducta punitiva y esto es lo que permite el ejercicio de la discrecionalidad que prevé la indicada disposición legal. El Tribunal, revela, no consideró que a pesar de las desatenciones en las que puede incurrir el contribuyente en una relación jurídico-tributaria, existen otros supuestos a valorar para imponer la sanción aquí cuestionada, como serían la buena fe del sujeto pasivo, su historial tributario y su propio deseo e interés de rectificar los errores cometidos. Estos, asegura, son también elementos de convicción que se pueden y deben valorar al momento de decidir si se emplea o no la medida correctiva; de lo contrario, la potestad facultativa conferida dejaría de ser aplicada. La base de ese erróneo razonamiento, reprocha, se origina en la falta de aplicación del párrafo primero del ordinal 150 ibídem, el cual exige a la Administración Tributaria la confección de una propuesta motivada que debe entregar al infractor para que corrija sus errores. Sea, para que esté al día con las obligaciones tributarias, lo cual dependerá de su buena voluntad. Es por ello, anota, que se concede esa discrecionalidad. También, denuncia, se viola el párrafo segundo del indicado precepto, por falta de aplicación, en tanto era deber de la Administración Tributaria elaborar una resolución resumida y finalizar el proceso de esa forma. El Tribunal, agrega, no le brindó ningún valor al hecho de que el actor canceló la obligación tributaria y autocanceló la multa por pago tardío, todo antes de recibir la comunicación del traslado de cargos del procedimiento de cierre de negocio. Esa inobservancia, alega, produjo el quebranto, por falta de aplicación del citado canon 150 del CNPT y por errónea interpretación, el 86 Ibídem. De tal manera, asevera, no tuvo sentido otorgar audiencias o emplazamientos, si la única intención de los juzgadores de instancia era imponer la sanción, sin acudir a la discrecionalidad que les otorga la ley. La conclusión a la cual arribó el Tribunal, estima, convierte la norma que tiene un ámbito de discrecionalidad, en una regla “autoaplicativa”. Denuncia contradicciones en la parte considerativa de la sentencia, pues, por un lado, señala la necesidad de mesurar casuísticamente la intensidad de la infracción, a la luz de los principios de razonabilidad y proporcionalidad; pero por otro, establece, que acreditada la reincidencia en el incumplimiento del deber formal, procede la sanción aplicada. En su opinión, la actividad sancionatoria administrativa se rige por el principio fundamental de la proporcionalidad. Las sanciones, establece, deben ser impuestas sólo cuando resulten estrictamente necesarias e idóneas para obtener los objetivos que impone la ley. Se cuestiona sobre cuál bien jurídico podría haber resultado infringido al inicio del procedimiento de cierre en este caso. En su criterio ninguno, ya sea que se estime que el bien protegido sea la hacienda pública o las potestades de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria. Al interpretarse los numerales 86 y 150 del CNPT, expone, no puede entenderse otra cosa sino que su enfoque y tutela es el resguardo de la hacienda pública, el buen recaudo de los tributos. En ese sentido, reprocha, se debió analizar cuál fue la grave infracción que cometió su representado; si fue el pago tardío, se autoliquidó la multa, es decir que ya había pagado una primera sanción; o si fue por la reincidencia, el daño a la hacienda pública o a las potestades de fiscalización o verificación. De haber existido, fue mínimo, por no decir inexistente. Dentro de un marco de razonabilidad y proporcionalidad, estima, no se observa una lesión tan intensa del bien jurídico tutelado que amerite la sanción impuesta. El principio de razonabilidad, concluye, implica la equidad y la justicia entre la norma y su aplicación. **Segundo:** acusa violación a los preceptos 16, 128, 160 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). La invalidez de un acto administrativo, explica, no solo se produce cuando se han dejado de observar los requerimientos que establece la LGAP, sino también cuando no se acatan las reglas de la discrecionalidad, como sucede en la especie, donde se impuso de manera automática la sanción de cierre de negocios al actor, sin valorar que la lesión al bien jurídico tutelado es sumamente leve. La Administración Tributaria, recrimina, erróneamente ha interpretado que no existe un ámbito de discrecionalidad para imponer el correctivo de cierre de negocios, equívoco que deriva de la aplicación del Decreto Ejecutivo no. 28926-H del 31 de agosto de 2000. En este, anota, se regula de forma ilegal el procedimiento del cierre de negocios, toda vez, que conduce a la imposición de la medida cuestionada sin ejercitar la facultad discrecional contemplada en el canon 86 de reiterada mención. Ante la aplicación indebida de esa normativa reglamentaria, también se infringieron los artículos 16 y 160 de la LGAP, porque no se consideró la infracción a las reglas de la lógica y de la justicia. Los jueces de instancia, vuelve a insistir, al no aplicar el precepto 150 del CNPT, dejaron de observar los presupuestos que eliminan imponer el correctivo, porque en el trámite del procedimiento de cierre de negocio, no existió la valoración necesaria a fin de determinar la equidad y la justicia entre la norma y su aplicación al caso concreto. En ese sentido, acusa también quebranto de los numerales 136 y 166 de la LGAP, pues la falta de proporcionalidad conlleva una incorrecta motivación del acto administrativo. **Tercero:** finalmente, alega transgresión al numeral 193, inciso b) del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA). Las razones esgrimidas, apunta, permiten establecer la existencia de motivo suficiente para litigar en el actor. No obstante el Tribunal le condenó en costas, dejando de observar la norma citada.

**III.-**

Los dos primeros agravios giran alrededor de un solo tema, la supuesta discrecionalidad otorgada a la Administración Tributaria por el artículo 86 del CNPT para aplicar o no la sanción prevista en ese numeral, por esa razón serán resueltos en forma conjunta.Ese ordinal, en sus tres primeros párrafos dispone: “*Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. La Administración Tributaria* ***queda facultada para ordenar el cierre****, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.// Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción.* ***Podrá aplicarse la sanción de cierre*** *una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.//* ***También se aplicará la sanción de cierre*** *por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto”* (la negrita es suplida). Como se aprecia, el ordinal trascrito desarrolla dos hipótesis, a las que se sanciona con el cierre del establecimiento, a saber: la primera, cuando no se tienen comprobantes autorizados por la Administración Tributaria o no se dan al consumidor al momento de la adquisición, venta u obtención del servicio. Y, la segunda, la circunstancia de que pese a la prevención, el contribuyente omita presentar las declaraciones del impuesto selectivo de consumo y del general sobre las ventas. La necesidad de que la conducta transgresora sea reiterada, se limita al primer supuesto (no emitir facturas ni comprobantes, o al no entregarlas a los clientes al momento de la compra, venta o prestación de servicios), según se observa. El voto de la Sala Constitucional no. 2000-08191, de 15 horas con 3 minutos del 13 de setiembre de 2000, confirma la anterior exégesis: *“La reforma legal introducida mediante la Ley 7900 (…) modifica las causales del cierre de negocios, su pena y procedimiento, reduciendo la sanción a cinco días hábiles, para el caso de la* ***reincidencia*** *en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de la compra, venta o prestación de servicio, así como para aquellos casos de* ***persistencia*** *en la no presentación de declaraciones omitidas o de no ingresar las sumas retenidas, percibidas o cobradas, en éste último caso, tratándose de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del selectivo de consumo.* ***Nótese que el legislador se reserva esta sanción, para los reincidentes y aquellos que, previamente requeridos, por la administración tributaria, persistan en el incumplimiento en los supuestos señalados.*** *Con estas modificaciones se resuelve el tema de la falta de proporcionalidad y razonabilidad alegadas, no sólo al reducirse la pena de quince a cinco días, sino porque se dan al obligado otras alternativas, antes de su aplicación,* ***reservándose sólo para aquellos casos en que existe una conducta reiterada o persistencia de inobservancia***” (lo resaltado no corresponde al original). Como lo explica el fallo de la Sala Constitucional, se trata de dos supuestos distintos, la reincidencia y la circunstancia de que se persista en la infracción a pesar de haber sido intimado previamente. En la especie, la conducta reprochada encuadra en el supuesto previsto en el tercer parágrafo recién trascrito y no en la de los dos primeros apartados. A saber, cuando no se presentan declaraciones, pese al requerimiento de la Administración Tributaria, por lo que la clausura puede ser impuesta sin necesidad de un incumplimiento previo similar. Ahora bien, de la cita del artículo 86, se destacó en su trascripción anterior el vocabulario utilizado en esa norma. En los dos primeros párrafos: *“(…) queda facultada para ordenar el cierre (…)”* y “*Podrá aplicarse la sanción de cierre (…)” ;* en el tercero: *“También se aplicará la sanción de cierre (…)”*. Es claro que el lenguaje utilizado en la norma en los dos primeros apartados es de carácter facultativo y en el tercero, de índole imperativo u obligatorio. De tal manera, para el segundo supuesto (cuando no se presentan declaraciones, pese al requerimiento de la Administración Tributaria), la norma no deja abierta la posibilidad de que la Administración Tributaria, utilice la potestad discrecional que sí otorga para la primera hipótesis prevista en el citado numeral, de aplicar o no el cierre de negocios, cuando lo considere necesario. En palabras simples, la norma que crea la infracción y da la sanción correspondiente, no permite que la Administración Tributaria, pueda escoger si aplica o no la sanción, como alega el casacionista, al menos en el supuesto en cuestión. Cometida la infracción, deberá aplicarse la sanción de cierre sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes. La Sala Constitucional fue clara en el voto supra reproducido, en que con la reforma introducida por la Ley no. 7900, del 3 de agosto de 1999, se resolvió el tema de la falta de proporcionalidad y razonabilidad de la sanción que anteriormente establecía el canon 86, 15 días de cierre, no solo al reducir la pena a cinco días, sino también al reservar esa sanción sólo para aquellos casos en que existe una conducta reiterada o persistencia de inobservancia. Lo anterior permite decir, que la pena fijada en el artículo 86 del CNPT, resulta razonable y proporcional a las infracciones previstas en esa norma. En el caso de análisis, se tiene por demostrado que mediante requerimiento no. 19420002424725, de 24 de julio de 2008, la Dirección General de Tributación previno al señor Oscar Gallegos Borbón, de presentar la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2007, en el plazo de 10 días hábiles y que el citado requerimiento se le notificó el 19 de setiembre de 2008. Así como el obligado no presentó la declaración, sino hasta el 20 de octubre de 2008, cuando ya había transcurrido el plazo que se le había otorgado para ello. De ahí, que habiendo el contribuyente presentado la documentación respectiva de forma extemporánea, se hizo acreedor de la sanción de cierre del negocio por cinco días hábiles (según dispone el precepto 86 del CNPT), que le fue impuesta. En consecuencia, no quebrantó el Tribunal los numerales que invoca el casacionista, al confirmar la sanción impuesta al señor Gallegos Borbón por la Administración Tributaria, al tener por demostrado el incumplimiento de deberes formales que se le imputa, toda vez que los actos administrativos cuya nulidad se pretende fueron dictados conforme a derecho. En consecuencia, deberá rechazarse el cargo.

**IV.-**

Por último, el Tribunal condenó en costas a la parte actora por ser vencida. En criterio de la mayoría de los integrantes de esta Sala, así lo impone el artículo 193 del CPCA. El canon 194 ibidem lo que hace es facultar a los juzgadores a exonerar frente a las situaciones que allí menciona; pero, como facultad que es, no existe quebranto normativo si no lo hacen. En tal virtud, no se han conculcado esas disposiciones legales.

**V.-**

En mérito de lo expuesto, procederá denegar el recurso, y establecer las costas a cargo del recurrente conforme al canon 150 inciso 3) del CPCA.

**POR TANTO**

Se declara sin lugar el recurso. Son las costas a cargo de la parte que lo formuló.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga Román Solís Zelaya**

**Óscar Edo. González Camacho Carmenmaría Escoto Fernández**

**Nota de los Magistrados González Camacho y Escoto Fernández**

**I.-**

Los suscritos integrantes no comparten el criterio plasmado por la mayoría de esta Sala en el considerando IV del fallo anterior, en cuanto deniega el control casacional para aquellos casos en los que tan sólo se hace uso de la regla general de la condena al vencido en el pago de ambas costas, es decir, cuando no se actúa o aplica ninguna norma atinente a la exoneración de ellas. En efecto, el fundamento jurisprudencial de mayoría, parte de que la exoneración en el pago de las costas es una facultad, en la que no se produce yerro ni infracción normativa cuando no se ejercita o aplica; por ello, se dice, si no hay violación legal, no es posible en casación entrar a valorar o modificar lo resuelto sobre la condena al vencido, pues se repite, para la mayoría de esta Sala, sólo puede haber infracción jurídica cuando se actúa la norma correspondiente a la exoneración (entre muchas pueden verse las sentencias de esta Sala no. 1001- F-2002, de las 11 horas 50 minutos del 20 de diciembre del 2002; la 249-F-2003, de las 11 horas 45 minutos del 7 de mayo del 2003 y la 306-F-2006, de las 10 horas 20 minutos del 25 de mayo del 2006). La concatenación parece en principio lógica, pues con esta premisa, si la exoneración constituye una facultad, el juzgador no está obligado a exonerar; y por ende, si no ordena o realiza tal exoneración, no viola las normas que corresponden al tema. Ergo, si no se da violación de normas, no puede haber revisión casacional (consúltense las resoluciones de esta Sala no. 765 de las 16 horas del 26 de septiembre del 2001 y 561-F-2003, de las 10 horas 30 minutos del 10 de septiembre del 2003). Esta relación de ideas, les permite concluir, que en ese supuesto específico (la simple condena o la inaplicación de las exoneraciones) “no puede ser objeto de examen en esta sede” (de este mismo órgano decisor, sentencia n° 419-F-03, de las 9 horas 20 minutos del 18 de julio del 2003), pues se trata de una hipótesis “no pasible de casación” (fallo n° 653-F-2003, de las 11 horas 20 minutos del 8 de octubre del 2003). Así, en opinión de los distinguidos compañeros: no tiene cabida el recurso de casación cuando no se hace uso de la facultad exoneratoria (véanse a contrario sensu los considerandos III y VIII, por su orden de las resoluciones 541-F-2003, de las 11 horas 10 minutos del día 3 y 563-F-2003 de las 10 horas 50 minutos del día 10, ambas de septiembre del 2003). De esta forma se ha estimado por la mayoría que “… la condena en costas al vencido, como aquí sucedió no es revisable en esta Sede, habida cuenta de que el Tribunal se limitó a actuar la norma en los términos por ella dispuestos” (el destacado no es del original, véase el considerando X del voto no. 68-F-2005, de las 14 horas 30 minutos del 15 de diciembre del 2005). Y en materia notarial, con mayor contundencia, se ha señalado que: “…el Tribunal le impuso el pago de las costas de la pretensión resarcitoria a la denunciante, pronunciamiento que, se repite, no tiene casación”. (considerando X de la sentencia n° 928-F-2006, de las 9 horas 15 minutos del 24 de noviembre del 2006).

**II.-**

Sin embargo, en parecer de los suscritos, la indebida inaplicación de los preceptos que permiten la exoneración de costas, infringe, sin duda, el Ordenamiento Jurídico y, en concreto, las normas que la autorizan, ya sea por error o inadecuada apreciación de los jueces en el conflicto específico. En ese tanto, aunque se trate de una facultad, es lo cierto que no se encuentra inmune al control casacional, pues tanto en su ejercicio como en su inaplicación, puede operar una violación de ley, y en esa medida, la indebida omisión no es ni debe ser, sinónimo de arbitrariedad, en tal caso, cometida por el propio Juzgador. Máxime si se trata de un apoderamiento al juez otorgado con supuestos específicos que limitan su poder discrecional en esta materia. En consecuencia, en este particular aspecto, estimamos que con la sola aplicación de la regla general del artículo 193 del Código Procesal Contencioso Admininistrativo (condenatoria al vencido al pago de ambas costas, no se cierran las puertas al recurso de casación, pues al contrario, el asunto es admisible para su examen de fondo (siempre y cuando se cumplan los requisitos de ley) ante un eventual vicio omisivo en la aplicación de las disposiciones legales que autorizan la exoneración de dichas costas (cánones 55 de la Ley de Jurisdicción Agraria y 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo). No obstante lo anterior, en el caso concreto de examen, estos integrantes comparten lo dispuesto en el fondo por el Tribunal, en cuanto se impuso al vencido el pago de estas, ello, por cuanto ninguna de las causales previstas para su exoneración se dan en este caso para la parte perdidosa, circunstancia que nos lleva a rechazar el agravio, y con él, el recurso que en este sentido se formula.

**Óscar Edo. González Camacho Carmenmaría Escoto Fernández**

JCVILLALOBOS/larce

**EXP: 09-001798-1027-CA**

**RES: 000452-F-S1-2012**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José , a las nueve horas diez minutos del doce de abril de dos mil doce.

Proceso de conocimiento establecido en elTribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José, por **A SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su presidente y secretario, con facultades de apoderados generalísimos sin límite de suma, respectivamente, W y F, ambos empresarios; contra el **ESTADO**, representado por su procuradora, María del Rocío Solano Raabe, de estado civil y domicilio no indicados. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la sociedad actora, los licenciados Adrián Torrealba Navas, soltero, José María Oreamuno Linares y Modesto Vargas Castillo. Las personas físicas son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

**RESULTANDO**

**1.** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la sociedad actora estableció proceso de conocimiento, a fin de que en sentencia se declare: *“ […] con lugar el presente proceso de conocimiento administrativo y se declare la nulidad absoluta de la resolución sancionatoria GT-SA-01-V-1157-8 de las 8 horas del 23 de junio de 2008 de la Administración Tributaria de San José, la resolución GT-REV-01-V-0296-9 de las 8:22 horas del 26 de febrero de 2009 de la misma Administración que confirma la anterior y el fallo número 226-2009P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo que confirma ambas, dejando sin efecto la sanción de cierre de negocio contra mi representada. En caso de oposición por parte del Estado se le condene al pago de las costas correspondientes.”*

**2.** El Estado contestó conforme a folios 60 a 88 y opuso la excepción de falta de derecho. Asimismo, a folio 88 renunció al proceso conciliatorio.

**3.** La audiencia preliminar se efectuó a las 9 horas 11 minutos del 26 de julio de 2010, oportunidad en que todas las partes hicieron uso de la palabra y, momento procesal en que el proceso fue declarado de puro derecho.

**4.** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, integrada por los jueces Cynthia Abarca Gómez, Marianella Álvarez Molina y Otto González Vílchez, en sentencia n.° 3214-2010 de las 16 horas 20 minutos del 27 de agosto de 2010, dispuso: *“Se rechaza la excepción de falta de derecho opuesta por el Estado. Se declara con lugar la demanda. En consecuencia:* ***1)*** *Por resultar contrarias a derecho se anulan las resoluciones No.* (sic) *GT-SA-01-V-1157-8, de las 8 horas del 23 de junio de 2008 y No.* (sic) *GT-REV-01-V-296-9, de las 8 horas 22 minutos del 26 de febrero de 2009, dictadas por la Administración Tributaria de San José; así como el fallo No.* (sic) *226-2009 P, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No.* ( sic) *271-2008, de las 8 horas 30 minutos del 30 de julio de 2008.* ***2)*** *Se deja sin efecto el cierre de negocios ordenado contra el domicilio fiscal y las sucursales de la A S.A.* ***3)*** *Son ambas costas a cargo del demandado vencido.”*

**5.** La representación estatal formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

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

**Redacta la Magistrada Escoto Fernández**

**CONSIDERANDO**

**I.** En la demanda origen de este proceso, contra la actora, A, refirió, mediante requerimiento no. 1911001363205 fechado 4 de febrero de 2008, la Administración Tributaria de San José (en lo sucesivo AT), le instó al pago del impuesto general sobre las ventas, correspondiente al período 11/2007, el cual debía cancelar en el plazo de 15 días hábiles, por la suma de ¢6.154.093,00. Expresó, tal resolución le fue notificada el 6 de febrero de 2008, por lo que el plazo otorgado vencía el 27 de febrero de ese año. Dijo, el 6 de febrero de 2008 le fue notificado el requerimiento ATSJ-GETE-RPIS-009-8, donde nuevamente se solicitaba el pago de la obligación referida, por lo que, de conformidad, procedió a cancelar la suma pretendida, el 27 de febrero siguiente. Manifestó, mediante resolución ATSJ-GETE-TC-003-8, la AT le notificó el traslado de cargos por cancelación parcial fuera de plazo, requiriendo el pago de ¢169.061,19 que había quedado pendiente, la cual honró el 21 de mayo de 2008.Mencionó, por resolución GT-SA-01-V-1157-8, de las 8 horas del 23 de junio de 2008, la AT, como consecuencia de lo anterior, le impuso la sanción administrativa de cierre de negocios del establecimiento principal y sus sucursales por cinco días naturales, contra la cual interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio. Dijo asimismo, en resolución GT-REV 01-V-0296-9, del 26 de febrero de 2009, se declaró sin lugar el primero, emplazándosele ante el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante TFA), el cual, por resolución TFA-226-2009 P, del 3 de julio de 2009, declaró sin lugar la nulidad interpuesta y mantuvo la sanción. Argumentó, en resolución 2344-2009 de las 15 horas 5 minutos del 22 de octubre de 2009, el Tribunal Contencioso Administrativo, declaró con lugar medida cautelar ante causam de suspensión del acto administrativo que ordenaba el cierre de negocios. En sentencia solicita, se declare la nulidad absoluta de las resoluciones sancionatorias: GT- SA- 01-V-1157-8, GT-REV-01-V-0296-9 y del fallo 226-2009 P del TFA, dejando sin efecto la sanción de cierre de negocio en su contra. En caso de oposición, requiere, se condene en costas al Estado. El accionado contestó negativamente. Opuso la excepción de falta de derecho. El Tribunal rechazó la defensa interpuesta. Declaró con lugar la demanda. Anuló las resoluciones no. GT-SA-01-V-1157-8, y no. GT-REV-01-V-296-9, así como el fallo No. 226-2009 P del TFA. Dejó sin efecto el cierre de negocio ordenado, impuso ambas costas al demandado. Inconforme la representación estatal, acude en casación.

**II** . En el **único** agravio, la recurrente reclama, violación directa del artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), y del precepto 3 inciso d) del Decreto Ejecutivo no. 28926-H del 31 de agosto de 2000, Reglamento para el Cierre de Negocios (en lo sucesivo RCN), por indebida interpretación y desaplicación. Alega asimismo, la indebida interpretación y aplicación de los artículos 11, 128, 130, 131, 132, 133, 165, 166, 167, 168, de la Ley General de la Administración Pública (en lo subsecuente LGAP), en relación con los preceptos 11, 18, 19 de la Constitución Política, 70, 71, 72, 86, y 150 del CNPT. Dice, existe un error en la génesis lógica de la sentencia combatida, al introducir calificativos subjetivos que el legislador no contempló, lo cual resulta improcedente, por tratarse de derecho administrativo sancionador, que es por esencia, un derecho reglado. Señala, es posible reclamar dicho vicio, toda vez que la sentencia interpreta que el bien jurídico tutelado no se afectó “significativamente”, en tanto no es posible para los jueces realizar calificaciones no previstas por el legislador, que resulten en atenuantes o agravantes del cierre de negocios. Dice, para valorar la posibilidad de aplicar el cierre de negocios, el Tribunal debía sujetarse a los presupuestos fácticos y jurídicos que establece la norma que así lo prevé (canon 86 CNPT), toda vez no resulta posible aplicar la discrecionalidad cuando tales actos afecten al Fisco, pues se atentaría contra el principio de contribución a los gastos públicos. Asevera, no le corresponde al Tribunal interpretar la bondad de la norma, cuando se está en presencia de actos expresamente tipificados, y que van en contra del interés público, puesto que violentaría los deberes formales y materiales de los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentra el de declarar oportunamente y realizar el pago del adeudo tributario dentro del plazo de ley. Explica, no encuentra asidero la tesis del Tribunal en cuanto a que no se lesionó sustancialmente el bien jurídico tutelado, en tanto se trata de un impuesto indirecto (impuesto sobre las ventas), el cual, no es percibido por el Fisco directamente de la persona que soporta la carga del tributo, sino de quien hace la venta, prestó el servicio o efectuó la importación. En este caso, arguye, la Agencia Aduanal, percibió el pago del impuesto de ventas, por tanto se constituyó en contribuyente, como agente de retención, quien, como recaudador actúa como un sustituto ex lege; de ahí que los tributos que entrega deban ser trasladados en el plazo de ley, al titular del crédito tributario. En consecuencia, destaca, ante el incumplimiento de declarar el impuesto y efectuar el pago en su momento, la Administración está facultada para ejercer su poder coercitivo, a través del procedimiento administrativo que verifique las infracciones. El cierre de negocios está debidamente tipificado en el numeral 86 del CNPT, el cual describe la conducta que constituye el quebranto y la sanción aplicable, por lo que no resulta factible servirse para ello en estos casos, de otra penalidad. También el numeral 3 inciso d) del RCN, establece como causal para la clausura temporal, que se haya requerido por la Administración Tributaria, el ingreso de las sumas percibidas, sin que se haya realizado el pago, dentro del plazo concedido. Cita en apoyo de su tesis un fallo de la Sala Constitucional, en el que, indica, se ha considerado razonable y proporcional el cierre de negocios, ya que es deber constitucional contribuir con los gastos públicos, lo que la Agencia Aduanal incumplió al pagar dos meses después de la fecha establecida, sin demostrar alguna causa eximente de su obligación. Enfatiza, la sanción no es desproporcionada, ya que se ha dictado conforme está tipificada en el canon 86 del CNPT. Añade, tampoco es de recibo la tesis del Tribunal, en el sentido que, se causa un daño a un tercero, pues todo cierre de local causa un daño de esa especie.

**III.** Previo a entrar al análisis del cargo, conviene precisar el tema de la supuesta discrecionalidad otorgada a la Administración Tributaria por el mandato 86 del CNPT. En ese sentido, esta Sala ha estimado: “ *Ese ordinal, en sus tres primeros párrafos dispone: “Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. La Administración Tributaria* ***queda facultada para ordenar el cierre****, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.// Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción.* ***Podrá aplicarse la sanción de cierre*** *una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.//* ***También se aplicará la sanción de cierre*** *por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto” (la negrita es suplida). Como se aprecia, el ordinal trascrito desarrolla dos hipótesis, a las que se sanciona con el cierre del establecimiento, a saber: la primera, cuando no se tienen comprobantes autorizados por la Administración Tributaria o no se dan al consumidor al momento de la adquisición, venta u obtención del servicio. Y, la segunda, la circunstancia de que pese a la prevención, el contribuyente omita presentar las declaraciones del impuesto selectivo de consumo y del general sobre las ventas. La necesidad de que la conducta transgresora sea reiterada, se limita al primer supuesto (no emitir facturas ni comprobantes, o al no entregarlas a los clientes al momento de la compra, venta o prestación de servicios), según se observa. El voto de la Sala Constitucional no. 2000-08191, de 15 horas con 3 minutos del 13 de setiembre de 2000, confirma la anterior exégesis: “La reforma legal introducida mediante la Ley 7900 (…) modifica las causales del cierre de negocios, su pena y procedimiento, reduciendo la sanción a cinco días hábiles, para el caso de la* ***reincidencia*** *en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de la compra, venta o prestación de servicio, así como para aquellos casos de* ***persistencia*** *en la no presentación de declaraciones omitidas o de no ingresar las sumas retenidas, percibidas o cobradas, en éste último caso, tratándose de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del selectivo de consumo.* ***Nótese que el legislador se reserva esta sanción, para los reincidentes y aquellos que, previamente requeridos, por la administración tributaria, persistan en el incumplimiento en los supuestos señalados.*** *Con estas modificaciones se resuelve el tema de la falta de proporcionalidad y razonabilidad alegadas, no sólo al reducirse la pena de quince a cinco días, sino porque se dan al obligado otras alternativas, antes de su aplicación,* ***reservándose sólo para aquellos casos en que existe una conducta reiterada o persistencia de inobservancia***” (*lo resaltado no corresponde al original). Como lo explica el fallo de la Sala Constitucional, se trata de dos supuestos distintos, la reincidencia y la circunstancia de que se persista en la infracción a pesar de haber sido intimado previamente”.* (Voto 1255-2011 de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre de 2011).

**IV.** En cuanto al único motivo de disconformidad, el Tribunal indicó, la norma 86 del CNPT, faculta a la AT a establecer el cierre de negocios ante la reincidencia en la falta de entrega de facturas, o la desatención, pese a requerimiento previo, de presentar declaraciones o pagar los impuestos retenidos o cobrados. Agregan los jueces, la norma de comentario confiere una potestad de contenido discrecional que exige a la Administración, ponderar las diversas variables del caso, es decir, establecer, en cada situación, la pertinencia o no del cierre correspondiente, según se haya configurado el presupuesto fáctico que permite ese efecto jurídico y que la conducta resulte materialmente antijurídica. De tal forma, estiman los juzgadores, el artículo 86 mencionado le otorga una potestad discrecional a la AT, a saber, aplicar la sanción de cierre de negocio cuando el incumplimiento del contribuyente lesione significativamente el bien jurídico tutelado. Para su ejercicio, añaden, debe ponderarse en cada caso concreto, la gravedad del hecho ilícito, esto es, si el incumplimiento es significativo, así como el alcance o trascendencia de lesión al bien jurídico tutelado. Por lo demás, expresan, en su aplicación deben observarse también los principios de proporcionalidad y de razonabilidad; así como la afectación a terceros que el cierre pueda provocar. En consecuencia, aseveran, si la Administración Tributaria emplea el artículo 86 ibídem en forma automática, sin ponderar los criterios citados y sin interpretar e integrar esa norma al resto del ordenamiento jurídico, incurre en violación al principio de legalidad, por lo que tal conducta devendría en ilegítima. Agregan los jueces, la discrecionalidad otorgada a la AT, no radica en la sanción a aplicar, como bien explica la representante estatal, sino en la ponderación de las condiciones que permitan valorar tal posibilidad. **En criterio del Tribunal, en las conductas de la AT, se extraña el análisis sobre la violación del bien jurídico tutelado, por el contrario, apunta, de sus actuaciones, la Administración deja entrever su posición en cuanto al cierre de negocios como ejercicio de una potestad reglada con aplicación de una sanción automática, lo cual es erróneo y contrario al ordenamiento jurídico**. Destacan, los actos impugnados son absolutamente nulos en tanto omitieron realizar un análisis de la antijuridicidad material y afectación al bien jurídico tutelado, presupuesto necesario para que la conducta sea sancionable. Si se está frente a una potestad de contenido discrecional, aseguran, necesariamente debía realizarse un examen de la antijuridicidad material de la conducta en el caso concreto, a fin de establecer la transgresión o afectación real al bien jurídico tutelado. Así, concluyen, analizado el cuadro fáctico, ni la mencionada antijuridicidad, ni la infracción al bien jurídico tutelado resultaron de tal grado que ameritaran el cierre del establecimiento. Por el contrario, afirman, si bien, el plazo concedido en el requerimiento de pago vencía el 27 de febrero 2008, es lo cierto que el dinero fue acreditado a favor del fisco casi en su totalidad, mediante cheque, ese mismo día, el cual quedó acreditado antes de medio día del día siguiente a la fecha límite dispuesta para ello, esto es, el 28 de febrero de 2008. Ese retardo, de algunas horas, enfatizan, no produce mayor afectación a los bienes jurídicos que se tutelan en este tipo de infracciones, pues no se obstaculizaron las potestades de fiscalización y control ni la recaudación del tributo, que finalmente fue puesto a disposición del Fisco en un plazo razonable y proporcionado. Observa esta Sala, en la especie debe determinarse si procede aplicar al caso concreto, el supuesto de cierre de negocio previsto en el tercer parágrafo del canon 86 del CNPT, como consecuencia de la falta de ingreso de las sumas retenidas, a pesar del requerimiento de la Administración Tributaria. Al respecto esta Sala ha indicado, que en tal supuesto resulta imperativo, al indicar dicha norma, que: “*También se aplicará la sanción de cierre (…)*”, **pues su lenguaje se separa de los dos primeros supuestos, en los cuales su aplicación resulta facultativa. De tal manera, para el caso en que no se ingresen sumas retenidas, o se dejen de presentar declaraciones a pesar del requerimiento, la norma cierra la posibilidad de que la Administración Tributaria, utilice la potestad discrecional que sí otorga para la primera hipótesis prevista en el citado numeral, de aplicar o no el cierre de negocios, cuando lo considere necesario.** Dicho de otra manera, es el propio texto de la ley, el que tipifica la infracción y establece la sanción correspondiente, sin permitir que la Administración Tributaria, pueda facultativamente escoger si aplica o no la sanción, como alega el casacionista, sino que, cometida la falta, procede aplicar la sanción de cierre sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes. (Voto 1255-2011 de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre de 2011) Ahora bien, en el caso de examen, procede ponderar los hechos determinantes de la sanción, a efecto de establecer, si se configura el supuesto tercero del numeral 86 CNPT. En la especie, es claro que la Administración realizó un requerimiento formal de pago no. 1911001363205, por la suma de ¢6.154.093,00. También, que la demandante canceló la suma dicha, en la fecha prevenida -27 de febrero de 2008- no obstante, por tratarse de pago mediante cheque, este se acreditó al día siguiente, lo cual no demerita la voluntad de cumplir con el requerimiento de cita (Hecho tenido por demostrado número 3, y copia de cheque visible a folio 100). Adicionalmente, si bien a esa fecha, la cuenta de la sociedad demandante ante la DGT mostraba un saldo al descubierto por la suma de ¢160.061,19, dicha cantidad fue cancelada en su totalidad el 21 de mayo de 2008, mientras que la sanción de cierre fue impuesta, luego de haberse realizado el pago total, el 23 de junio de 2008. De lo anterior, resulta, la sociedad actora canceló dentro del plazo establecido, la suma total a la cual hacía referencia el requerimiento formal de pago no. 1911001363205, a saber ¢6.154.093,00. Si bien el cheque fue hecho efectivo a las 11 horas 48 minutos del día siguiente a la fecha de realización del pago, no puede afirmarse, que tal retardo, alcance a lesionar el bien jurídico tutelado – indemnidad de las finanzas públicas-, pues la demandada depositó en su totalidad la suma requerida de ¢6.154.093,00 en el plazo establecido. Es claro asimismo, que el saldo al descubierto por ¢160.061,19, no se produce como consecuencia de un pago parcial, respecto del requerimiento formal comunicado por la Administración, sino que corresponde al saldo acumulado con posterioridad a la prevención dicha (hecho tenido por demostrado número cinco); dinero que en todo caso, ya había sido puesto a disposición del Fisco, antes de que se dispusiera la penalidad. Así las cosas, independientemente de que lleve razón el casacionista, en cuanto a que la Sala Constitucional ha considerado razonable y proporcionado el cierre de negocios en este supuesto, y que esta Sala, haya estimado que en este supuesto la sanción es imperativa, es claro que en el caso concreto, no se configura el tercer supuesto del cardinal 86 CNPT, por cuanto la orden de cierre de las oficinas centrales y sucursales de la Agencia Aduanal accionante, fue emitida, a pesar de que la demandante había cancelado el monto total prevenido y el generado como saldo acumulado con posterioridad a la prevención dicha, razón por la cual, la casación no resulta útil.

**V.** En mérito de lo expuesto, procederá denegar el recurso, y establecer sus costas a cargo del recurrente conforme al canon 150 inciso 3) del Código Procesal Contencioso Administrativo.

**POR TANTO**

Se declara sin lugar el recurso. Son sus costas a cargo de quien lo interpuso.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáicigia Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho Carmenmaría Escoto Fernández**