**EXP: 09-000132-1027-CA**

**RES: 000391-F-S1-2012**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las quince horas veinticinco minutos del quince de marzo 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 apoderado generalísimo F., […]; contra el **ESTADO**, representado por su procuradora A, Maureen Patricia Vega Sánchez, […]. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la sociedad actora, los licenciados Adrián Torrealba Navas, […], José María Oreamuno Linares y Modesto Vargas Castillo. Las personas físicas son mayores de edad [...].

**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: *"* *1. […] la nulidad absoluta, de la resolución* ***SR-SA-01-VR-0686-7*** *de las 8:04 minutos del 27 de marzo del* (sic) *2007 de la Administración Tributaria de San José, y el Fallo* (sic) *No.* (sic) *491-2008 de las 10 horas 10 minutos del 25 de noviembre de 2008, del Tribunal Fiscal Administrativo, que ordenan la sanción de cierre de negocios contra mi representada, dejando sin efecto dicha sanción. 2. Subsidiariamente, solicito revocar los actos indicados en el punto 1. 3. En caso de ejecutar la sanción de cierre contra mi representada, condenar al Estado al pago de los daños y perjuicios, los que serían cuantificados en proceso de ejecución de sentencia. 4. En caso de oposición por parte del Estado, condenarlo al pago de las costas.*

**2.** El Estado contestó conforme a folios 27 a 57 e interpuso la excepción de falta de derecho; así como la expresión genérica de *“sine actione agit.”* Asimismo, renunció al proceso conciliatorio.

**3.**La audiencia preliminar se efectuó a las 9 horas 39 minutos del 30 de agosto de 2010, oportunidad en que todas las partes hicieron uso de la palabra.

**4.** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, integrada por los jueces Cynthia Abarca Gómez, Marianella Álvarez Molina y Otto González Vílchez, en sentencia n.° 4009-2010 de las 16 horas 10 minutos del 26 de octubre de 2010, dispuso: *" Se rechazan las excepciones de falta de legitimación activa y pasiva, así como la de falta de interés actual. Se acoge la excepción de falta de derecho interpuesta por el Estado. En consecuencia, se declara sin lugar la demanda en todos sus extremos. Son ambas costas a cargo de A. S.A.”*

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

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

**Redacta la Magistrada Escoto Fernández**

**CONSIDERANDO**

**I.** En la demanda origen de este proceso, A. S.A., (en adelante Almafisa), manifestó, mediante requerimiento de pago ATSJ-ACA-PS-112-2006, notificado el 22 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria de San José le requirió el pago de autoliquidaciones por retención de impuestos sobre las ventas, relativas a los meses de febrero, noviembre y diciembre 2005, enero, febrero, marzo, abril, mayo junio y julio 2006, así como las correspondientes al impuesto general sobre las ventas de octubre, noviembre y diciembre 2004, febrero, noviembre y diciembre 2005, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio 2006. No obstante, afirmó, dicha gestión le fue notificada en un lugar en el cual ya no se encontraban sus oficinas, lo que le impidió conocerlo. Refirió, si bien es cierto que el domicilio registrado ante la Dirección General de Tributación (en lo sucesivo DGT), seguía siendo el mismo, debe tenerse en cuenta, que en su condición de almacén fiscal, sí comunicó oportunamente dicho cambio a la Dirección General de Aduanas (en lo siguiente DGA). Así, establece, la DGA en resolución RES-AUT-DGA-165-2005, tomó nota de la ubicación de las nuevas instalaciones. El 4 de enero de 2007, agregó, se le notificó el traslado de cargos no. ATSJ-TC-74/2006 de 14 de diciembre de 2006, por dejar de ingresar las sumas retenidas en el plazo concedido al efecto. Dijo, mediante oficio SR-SA-01-VR-0686-7, se ordenó el cierre de su negocio, por supuesta violación del precepto 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en lo subsiguiente CNPT). Agregó, por resolución no. SR-SA-01-VR-1695-8 del 17 de setiembre de 2008, fue declarado sin lugar el recurso de revocatoria y se admitió la apelación que interpuso contra la referida orden de cierre, la cual a su vez fue confirmada por resolución no. 491-2008 de las 10 horas 10 minutos del 25 de noviembre de 2008, del Tribunal Fiscal Administrativo (en lo que sigue TFA). Indicó, su representada solicitó medida cautelar de suspensión del cierre de negocio, que fuera otorgada por el Tribunal Contencioso Administrativo, a las 15 horas del 20 de febrero de 2009, con una caución real de ¢45.000.000,00. Solicita, en sentencia, se declare con lugar la demanda, se anule la resolución sancionatoria SR-SA-01-VR-0686-7, y el fallo no. 491-2008 del TFA, que ordenan el cierre del negocio. Subsidiariamente, pide revocar dichos actos. En caso de ejecutar la sanción de cierre de negocio, requiere, se condene al Estado al pago de daños y perjuicios a cuantificar en ejecución de sentencia; y de existir oposición por parte de la representación estatal, se le condene al pago de las costas. El Estado contestó de forma negativa; opuso las excepciones de falta de derecho y la expresión genérica de sine actione agit. El Tribunal acogió la excepción de falta de derecho y rechazó las demás. Declaró sin lugar la demanda en todos sus extremos e impuso las costas a la demandante vencida. Inconforme la actora acude a casación.

**II.** Del análisis de la censura planteada, se desprenden **dos** reproches de naturaleza sustantiva. En el **primero**, reclama violación directa de los artículos 30, 69 y 77 del CNPT. Dice, la sentencia incurre en una interpretación errónea de los preceptos citados, al limitar el concepto de Administración Tributaria (en lo sucesivo AT), que establece la norma, sólo a la DGT, excluyendo de este a la DGA, para establecer partiendo de ahí que incumplió con el deber de reportar el cambio de domicilio. Sostiene, por tratarse de materia sancionatoria, no cabe la aplicación pura y simple de las normas sobre el domicilio fiscal previstas en el Título II art. 30 del CNPT, sino que rigen los principios sancionatorios. Agrega, el conocimiento de la Administración sobre el domicilio real y actual del contribuyente, le obliga a hacerlo prevalecer para efectos de notificarle. Expresa, la regla del numeral 30 del CNPT es una norma incluida dentro del Título II, que regula la obligación tributaria, y en ese tanto constituye una disposición de “Derecho Tributario Material”. Argumenta, el procedimiento de examen, por el contrario, se ubica en el contexto del Título III del CNPT, dedicado al “Derecho Tributario Sancionador”, en el cual rigen los principios del derecho punitivo. Cita sentencia de la Sala Constitucional en apoyo de su tesis, que aduce, sentó línea jurisprudencial. Así, continúa, las infracciones y sanciones administrativas -por ser una manifestación del poder punitivo del Estado-, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal. De ahí que su aplicación no puede ignorar las garantías constitucionales de los ciudadanos. Adiciona, conforme al numeral 69 del CNPT, tanto la DGT como la DGA son órganos del Ministerio de Hacienda, al establecer que la frase Administración Tributaria, alude a: “*los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda*”. Por esa razón, considera, una vez comunicado el nuevo domicilio a la DGA, esa comunicación abarcó a la Administración Tributaria, por lo que, el hecho de que los mecanismos de comunicación internos de la AT sean pobres, no puede utilizarse en contra del imputado. De tal forma, el requerimiento de pago, no surtió efectos, por lo que la infracción no se configuró. Cita un precedente del TFA, en que se hizo prevalecer el conocimiento notorio de la Administración sobre el domicilio real de un expresidente, respecto del domicilio formalmente inscrito. Al haberse notificado en lugar diferente del domicilio fiscal, afirma, también se violenta el principio de debido proceso, en quebranto de las disposiciones disposición 77 y 148 del CNPT. Cita en apoyo de su posición, sentencia del Tribunal Constitucional Español y de la Sala Constitucional. En el **segundo**, acusa violado el principio de igualdad, al dejar de aplicar el Tribunal el precedente de un exmandatario de la República, el cual se ajusta al caso concreto. Sostiene, en el asunto de examen, el requerimiento de pago tenía una arista “de relevancia penal”. Argumenta, siguiendo el razonamiento utilizado en el caso del expresidente, la DGT, como órgano que forma parte de la AT sancionadora, debía tener conocimiento de la comunicación hecha a la DGA. Estima, no puede utilizarse en contra de Almafisa, el hecho de que exista mala comunicación entre las diversas dependencias de la AT. Manifiesta, con lo anterior el Tribunal violenta el debido proceso.

**III.** En el primer reclamo, sostiene el casacionista, el Tribunal interpreta erróneamente los preceptos 30, 69 y 77 del CNPT, limitando el concepto de Administración Tributaria, sólo a la DGT, para deducir de ahí, que incumplió con el deber de reportar el cambio de domicilio. Refiere, tal interpretación no es posible, en tanto se está frente a materia sancionatoria. Adiciona, el numeral 69 del CNPT, establece que tanto la DGT como la DGA son órganos del Ministerio de Hacienda, al establecer que la Administración Tributaria está constituída por “*los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda*”, de lo cual, resulta, su comunicación a la DGA relativa al nuevo domicilio, abarcó a la DGT. Para el Tribunal, los artículos 30 y 128 del CNPT imponen al contribuyente la obligación de comunicar oportunamente su domicilio legal a la AT, y los cambios correspondientes, a fin de facilitar el ejercicio de las potestades de determinación y fiscalización. Agregan los juzgadores, en el caso concreto, se tuvo por demostrado que tanto el requerimiento de pago como el traslado de cargos le fueron comunicados a la actora en el domicilio que tenía registrado ante la DGT, ubicado en […] *(folio 15 del expediente administrativo y hecho segundo de la demanda).* Externan los jueces, que si ese era el domicilio registrado, la AT debía notificar las conductas administrativas impugnadas en esa y no en otra dirección. Así, continúan, conforme al canon 30 citado, párrafo segundo, el domicilio registrado ante la DGT se considera legal en tanto no se comunique su cambio. Agregan, el hecho de que se hubiera comunicado el cambio de domicilio fiscal a la DGA, no elimina la obligación de reportarlo ante la DGT, pues se trata de dos Administraciones Tributarias diferentes, cada una con competencia exclusiva y excluyente de la otra. En cuanto a cardinal 69 del CNPT, manifiestan el Tribunal, al mencionarse a la Administración Tributaria, se hace referencia exclusiva a aquéllas que administran los tributos que ese cuerpo normativo regula; y no a los aduaneros, que están regulados en la Ley General de Aduanas. Para esta Sala, de las disposiciones 30 y 128 inciso e) del CNPT deriva la obligación de los contribuyentes en cuanto a mantener informada a la Administración Tributaria sobre los cambios en su domicilio fiscal. Es claro a su vez, que tanto la DGT como la DGA constituyen administraciones públicas diversas, cuyas funciones y competencias, no solo se distinguen una de otra, sino que han sido creadas y se encuentran regidas por diferentes cuerpos normativos. De ahí que no sea de recibo la tesis de la casacionista, en cuanto a que, la sola comunicación a la DGA, tenía a su vez la virtud de suplir el requisito de informar sobre el cambio de domicilio fiscal a la DGT, asumiendo para ello, que ambas son una sola “Administración Tributaria”, pues resulta evidente la diversa naturaleza de las competencias atribuidas por ley a ambos órganos. Tampoco en cuanto a que, de lo dispuesto por el ordinal 69 del CNPT, deba entenderse que ambas constituyen una sola Administración Tributaria, pues si bien es cierto, se trata de órganos adscritos al Ministerio de Hacienda, también resulta claro, que las disposiciones del CNPT, expresamente regulan la relación existente entre el contribuyente y la Dirección General de Tributación, en materia del pago de tributos y las relaciones derivadas de ellos. Tal situación no es asimilable al tipo de relación que regula la Ley General de Aduanas, que en sus fines primordiales expresamente refiere, la mejora del tráfico aduanero y del comercio exterior, objetivos para los cuales, la retención de impuestos, constituye una herramienta y no un fin. Por consiguiente, es dable concluir, que al tratarse de Administraciones Públicas creadas con una finalidad distinta, y diversamente reguladas, la comunicación de domicilio a la DGA, únicamente alcanzó a surtir efectos respecto de las obligaciones encargadas por ley a esa Dirección, sin que tal comunicado, sustituya la obligación que establecen los preceptos 30 y 128 del CNPT, de ahí que no pueda alegarse la nulidad de las notificaciones de requerimiento de pago y traslado de cargos, en tanto fueron notificadas en el domicilio legal registrado ante la DGT, donde no se indico lo que obliga a su vez al rechazo del cargo.

**IV** . En el segundo reproche, acusa violado el principio de igualdad, al dejar de aplicar el TFA el precedente de un exmandatario, en el cual se dijo que al conocer la Administración que el expresidente de la República se encontraba recluído en un centro penitenciario, debía notificarlo en ese lugar. Sostiene, siguiendo el razonamiento utilizado en dicho caso, la DGT, como órgano que forma parte de la AT sancionadora, debía tener conocimiento de la comunicación hecha a la DGA. Al respecto, el Tribunal indicó, no existe ninguna similitud con el caso del exmandatario. Agregaron los juzgadores, en el precedente, era público y notorio, por la difusión dada al caso en la prensa, que el expresidente había cambiado su domicilio legal al encontrarse privado de libertad; circunstancia que no se presenta en el caso de examen, en el cual se pretende que, por haber comunicado el cambio de domicilio a la DGA, la DGT deba conocer, automáticamente de tal modificación. Adicionalmente, señalan los jueces, en el supuesto del exmandatario, se estaba frente a un cambio forzoso de domicilio, mientras que en el asunto de interés, su modificación se debe a un acto voluntario de la actora, tanto así, que optó por comunicarlo a la DGA, y no a la DGT. Por ello, concluyen los jueces, no existe ninguna violación al principio de igualdad, toda vez que no se está en los mismos supuestos ni condiciones. En criterio de esta Sala, en efecto se está ante supuestos totalmente distintos, por lo que no cabe hacer referencia al caso del exmandatario como si se tratara de un precedente. El expresidente se encontraba recluído en un centro penitenciario, evento que como bien señalan los juzgadores, contó con amplia cobertura mediática, lo cual le brindó las características de un hecho público y notorio. En el caso de examen, la actora cambió por su sola decisión el domicilio fiscal, hecho que comunicó a la DGA, no así a la DGT. No encuentra esta Cámara similitud entre una y otra situación, que permita establecer una relación de precedente obligatorio que deba ser aplicado en este caso, al amparo del principio de igualdad, pues, por una parte, no hay elementos que permitan determinar que el cambio de domicilio realizado por la actora constituyó un hecho público y notorio, ni tampoco, por otra, que como se indicara en el anterior considerando, de la sola comunicación a la DGA, derivara una comunicación tácita a la DGT, o relevo de la obligación del contribuyente, en cuanto a notificar dicho acto a la Administración Tributaria correspondiente. Así, en el caso concreto, el Tribunal no ignoró un precedente, sino que consideró que no resultaba aplicable al asunto de análisis, lo que obliga al rechazo del reparo.

**V.** En mérito de lo expuesto, procederá denegar el recurso, y establecer sus costas a cargo del recurrente conforme al canon 150.3 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**

CGZAMORA/MCAMPOSS