T.F.A. No. 324-2010. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas veinte minutos del siete de octubre del dos mil diez.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor **[...] ,** cédula de identidad [...] , en su calidad de representante legal con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa  **[...] , S. A.,** cédula jurídica No. [...] , (Exp. Administrativo [...] ), contra la resolución número DE-10-C-0405-1, dictada por la Dirección General de Tributación, a las doce horas ocho minutos del dieciocho de abril del dos mil uno.-

***RESULTANDO:***

**1)** Que mediante la resolución recurrida, la Administración a quo, declaró ad portas sin lugar la solicitud de acreditación interpuesta por [...] , S. A. (Folio 176)

**2)** Que inconforme con lo resuelto la interesada interpuso recurso de apelación, en contra de la referida resolución No. DE-10-C-0405-1, en escrito de fecha 4 de julio del 2006. (Folios 5 a 12)

**3)** Que la Dirección General, por resolución número SR-AU-01-V-1353-6, de las 8:00 horas del 9 de junio del 2006, notificada el día 19 de julio del 2006, por estar ajustada a derecho le da trámite a la apelación admitiéndola para ante este Tribunal. Asimismo emplaza a la recurrente para que se apersone en esta instancia en defensa de sus derechos. (Folio 25)

**4)** Que el expediente administrativo ingresó a este Tribunal, el día 4 de setiembre del 2007.- (Folio 42)

**5)** Que en el procedimiento se han observado las prescripciones de ley y,

***CONSIDERANDO:***

**I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO**: Que el recurso es para que en sentencia se declare procedente la solicitud de acreditación de lo pagado por impuesto selectivo de consumo.

**II.-** Que esa Dirección consideró esencialmente en lo que interesa: “...Que esta Dirección General ha considerado la solicitud presentada por el impugnante, a la luz de las pruebas, citas legales y demás elementos de juicio, que obran en el expediente y al respecto estima que la fundamentación de la contribuyente tiene su asidero en la Resolución N° 19 del 29 de agosto del 2000 publicada en La Gaceta N°172 del jueves 7 de setiembre del 2000, que en su momento dispuso *“…los comerciantes que a la fecha de vigencia del Decreto Ejecutivo No. 28789-H del 18 de julio del 2000, tuvieran en existencia algunas de las mercancías descritas en el Decreto Ejecutivo señalado, destinadas para la venta, sobre las cuales hubieren pagado los impuestos selectivo de consumo, tendrán derecho al respectivo crédito de impuesto, siempre que presenten a la Dirección General de Tributación, dentro de los diez días siguientes hábiles, a la publicación de la presente resolución, certificación expedida por Contador Público Autorizado, en donde consten dichos inventarios con sus correspondientes valores de adquisición, impuesto selectivos de consumo pagado, números de facturas o declaración aduanera respectivas, sin perjuicio de la verificación que efectúe la Dirección General de Tributación de dicha declaración…”*. Sin embargo, con posterioridad se resolvió, mediante Resolución N° 21 del 13 de setiembre del 2000, publicada en la Gaceta N° 184 del 26 de setiembre del 2000, *“…que de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo; N°4961 de 10 de marzo de 1972 y sus reformas únicamente tienen derecho al crédito los contribuyentes. Por tanto…Se deja sin efecto la resolución N° 19 de las ocho horas del 29 de agosto del 2000, publicada en La Gaceta N° 172 de 7 de setiembre del 2000…”* (resaltado no es del original). Según lo dispuesto en esta resolución, en el caso de marras lo procedente es rechazar la solicitud de acreditación planteada, por carecer la recurrente de la necesaria legitimación ad causan activa, ya que como se indicó, la resolución N° 21/00 dejó sin efecto la N°19/00 que le daba la legitimación para actuar. Sobre este particular, en reciente jurisprudencia (que hace suya esta Dirección) el Tribunal Fiscal Administrativo en su sentencia No. 38-P-2001, del 15 de febrero del presente año, enfatizó que *“…la Dirección a quo debió haber rechazado ad portas la repetición formulada por falta de legitimación ad causan activa de la recurrente…”* (resaltado no es del original). Establecidas así las cosas, lo correspondiente es rechazar ad portas la solicitud de acreditación presentada, por carecer de la necesaria legitimación para actuar, al no ser la gestionante contribuyente del impuesto selectivo de consumo y al haber basado su actuación en una resolución posteriormente revocada…”. (Folio 65)

**III.- ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:** Que por otra parte la recurrente, mediante escrito presentado ante este Despacho, el día 18 de noviembre del 2008, manifiesta en lo que interesa: “…**CONSIDERACIONES GENERALES.** De conformidad con la resolución N° 19 de las 8:00 horas del 29 de agosto del 2000, publicada en La Gaceta N°172 del jueves 7 de setiembre del 2000, la Empresa gestionó la respectiva solicitud para que se le acreditara el monto de lo cancelado por concepto de Impuesto Selectivo de Consumo, sobre las mercaderías que tenía en existencia. La resolución recurrida rechaza la gestión de mérito, argumentando que mediante Resolución de la Dirección General de Tributación de las 08:00 del 13 de setiembre del año 2000, se dejó sin ningún valor legal la resolución 19 de las 8:00 horas del 29 de agosto del año 2000, publicada en La Gaceta N° 172 de jueves 7 de setiembre del 2000; y que por lo tanto el personero de la sociedad (...)S. A., carecía de capacidad jurídica para el reclamo por cuanto, de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, Ley N°4961 de 10 de marzo del 1972 y sus reformas, únicamente tiene derecho al crédito los contribuyentes. **EN CUANTO AL FONDO.** Como no escapará al estimable conocimiento de los Señores Jueces Superiores, el caso que ahora nos ocupa es de puro derecho. A juicio de la Empresa, la resolución recurrida por medio de este libelo, contraviene disposiciones constitucionales y legales según el siguiente detalle: 1. El artículo 11 de la Carta Magna dispone que “los funcionarios públicos son simples depositarios de la Autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la Ley les impone, y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella”. El texto constitucional a que se hizo referencia, está relacionado con el principio de legalidad; principio este al que debe someterse, en todas sus actuaciones, la Administración Pública, instituto este que se viola en la resolución recurrida, por cuanto la supresión de un derecho subjetivo a cargo de un contribuyente o administrado no procede conforme a la mecánica utilizada por la Administración Tributaria. 2. Según lo prescribe el artículo 34 de la Constitución Política, a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio constitucional es aplicable, de igual manera, a las resoluciones o disposiciones de carácter general que emita la Administración Pública; incluyéndose en esta, desde luego, la Administración Tributaria. La Administración Tributaria pretende **aplicar retroactivamente en perjuicio de la Empresa,** una resolución que dejó sin efecto un derecho subjetivo a su favor, sea solicitar créditos por concepto de impuesto selectivo de consumo, pagados sobre compras de mercancías en su poder, tal y como se indicó en el punto 1 de las consideraciones generales. Conforme a nuestro ordenamiento jurídico, el camino seguido por la Administración Tributaria es violatorio al ordenamiento jurídico. 3. La Administración Tributaria debe sujetar su actuación al ordenamiento jurídico en un todo, todo al tenor de los artículos 11 y 13 de la Ley General de la Administración Pública. Y ese cumplimiento al principio de legalidad no es mero formalismo, sino, por el contrario, un aspecto de fondo, tanto es así que si no se cumple con dicho principio el acto administrativo es nulo (resolución). 4. De conformidad con nuestro ordenamiento jurídico la Administración Tributaria podrá accionar contra un acto propio, firme y creador de algún derecho subjetivo; siendo requisito que él órgano superior de la jerarquía administrativa que lo dictó lo declare en resolución fundada, que es lesivo a los intereses públicos que ella representa (artículo 10 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, vigente en el caso de autos). Lo anterior quiere decir que la Administración Tributaria debió plantear, ante los Tribunales de Justicia, el respectivo juicio de lesividad, cosa que, como resulta obvio, no se dio en el caso de autos. 5. De conformidad con el artículo 142 de la Ley General de la Administración Pública el acto administrativo producirá efecto en contra del administrado únicamente para el futuro; y como caso de excepción el artículo 173 ibídem permite un procedimiento para declarar la nulidad de un acto creador de derechos subjetivos; procedimiento este que también se echa de menos en el caso que ahora nos ocupa. **CONCLUSION.** Conforme a la situación fáctica y jurídica a que antes se hizo referencia, a juicio de la Empresa la resolución recurrida debe dejarse sin efecto por ser nula y contraria a derecho, conforme se ha indicado anteriormente…” (Folios 55 a 58)

**IV.-** Este Tribunal mediante Inter.No.343-2008 de las 11:30 horas del 18 de noviembre de dos mil ocho, concedió audiencia a la Administración Tributaria de San José para que se pronunciará sobre la procedencia de la repetición de pago del Impuesto Selectivo de Consumo con base en la resolución N°19 del 29 de agosto del 2000, lo que hizo en los siguientes términos: “…Sobre la repetición de pago del Impuesto Selectivo de Consumo, la cual fue denegada mediante la resolución N°DE-10-C-0405-1, es importante destacar que la Administración de Grandes Contribuyentes, consideró en el dictado de dicha resolución, que la gestionante fundamentó su petición en la Resolución N° 19 del 29 de agosto del 2000, que rige al 7 de setiembre de 2000, la cual dispuso que los comerciantes podían solicitar el respectivo crédito del Impuesto Selectivo de Consumo, la cual fue dejada sin efecto mediante la resolución N° 21 de fecha 13 de setiembre de 2000 -con rige a partir del 7 de setiembre de 2000-. Dado lo anterior, en el recurso de apelación, interpuesto por dicha sociedad, ésta alude que su solicitud fue denegada considerando que la resolución N° 19 referida, fue derogada por la resolución N° 21, por lo cual estima que la Administración Tributaria le está aplicando retroactivamente, en su perjuicio, una resolución derogatoria posterior a otra, que le había otorgado derechos subjetivos. Sin embargo, dicha apreciación no es correcta, ya que, como lo señala la Administración de Grandes Contribuyentes, en la resolución No. ADR-10R-V-02-2007, de 22 de mayo de 2007 (ver folios 37 a 41 del expediente N° 17-SC-06) mediante la cual atendió la audiencia N° 197-2007, la razón del rechazó de dicha solicitud, consistió en que la petente carece de la necesaria legitimación ad causam activa, esto con fundamento en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, el que establece que con respecto al crédito de Impuesto Selectivo de Consumo, las personas o entidades obligadas al pago de éste impuesto tienen derecho al crédito correspondiente; y no como erróneamente señala la gestionante, que fue en razón de la Resolución N°21, ya que según criterio de la Administración de Grandes Contribuyentes, ésta lo único que hace es comunicar que la resolución N°19 queda sin efecto, en razón de lo dispuesto en el artículo 14 citado. Dadas las anteriores consideraciones esta Gerencia coincide con lo manifestado por la Administración de Grandes Contribuyentes, ya que si bien es cierto, con respecto al crédito del Impuesto Selectivo de Consumo, se emitieron las Resoluciones N° 19 y N° 21, citadas, de todos modos la petición de la gestionante era improcedente, pues existía ya una ley que excluía a los comerciantes del derecho al crédito del impuesto selectivo de consumo, la cual se encuentra vigente desde el 11 de marzo de 1972, y que se encuentra por encima, en la jerarquía normativa, de dichas resoluciones; máxime que en materia tributaria, la ley, es la única, a la luz de lo establecido en el inciso b) artículo 5 del Código Tributaria, que puede “otorgar exenciones, reducciones o beneficios”…” (folios 68 y 69)

**V**.- **CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. FONDO DEL ASUNTO.** Que este Tribunal se ha avocado al estudio y análisis del expediente administrativo y estima que la resolución recurrida se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, toda vez que se ha hecho una justa apreciación y aplicación correcta de las disposiciones legales que regulan la materia. Además, en relación con el recurso de apelación formulado, se han considerado los argumentos de la recurrente de conformidad con la normativa jurídica que rige la materia, y a la luz de las pruebas y demás elementos de juicio que obran en el expediente y al respecto se estima que las objeciones hechas contra la resolución apelada, son improcedentes y carecen de fuerza suficiente para revocar lo resuelto previamente por la Administración Tributaria. Por todo lo expuesto, este Tribunal considera que lo procedente es rechazar los argumentos de la recurrente, y confirmar lo resuelto por la oficina a quo. En efecto, aun considerando los alegatos de la apelante, no puede este Tribunal proceder en forma diferente a lo actuado previamente por la a quo, por lo que encontrándose dicha resolución conforme a derecho se impone confirmarla sin variación alguna, ya que este Tribunal comparte el criterio de la Administración en cuanto a que no es procedente dicha solicitud porque: *“…la razón del rechazo de dicha solicitud, consistió en que la petente carece de la necesaria legitimación ad causam activa, esto con fundamento en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, el que establece que con respecto al crédito de Impuesto Selectivo de Consumo, las personas o entidades obligadas al pago de éste impuesto tienen derecho al crédito correspondiente; y no como erróneamente señala la gestionante, que fue en razón de la Resolución N°21, ya que según criterio de la Administración de Grandes Contribuyentes, esta lo único que hace es comunicar que la resolución N°19 queda sin efecto, en razón de lo dispuesto en el artículo 14 citado. Dadas las anteriores consideraciones esta Gerencia coincide con lo manifestado por la Administración de Grandes Contribuyentes, ya que si bien es cierto, con respecto al crédito del Impuesto Selectivo de Consumo, se emitieron las Resoluciones N° 19 y N° 21, citadas, de todos modos la petición de la gestionante era improcedente, pues existía ya una ley que excluía a los comerciantes del derecho al crédito del impuesto selectivo de consumo, la cual se encuentra vigente desde el 11 de marzo de 1972, y que se encuentra por encima, en la jerarquía normativa, de dichas resoluciones; máxime que en materia tributaria, la ley, es la única, a la luz de lo establecido en el inciso b) artículo 5 del Código Tributaria, que puede “otorgar exenciones, reducciones o beneficios...” (folios 68 y 69).* Finalmente estima esta Sala que este Órgano Administrativo de acuerdo con el artículo 164 inciso c), i) tiene prohibición expresa para: “Aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarias a la ley;”, que es precisamente la situación a las que se contraen las presentes diligencias, toda vez que la pretendida repetición de pago de impuesto selectivo de consumo tiene fundamento en una disposición infralegal que establece un crédito de impuestos no autorizado por el legislador, puesto que la misma para el caso de autos esta circunscrita a los contribuyentes de aquel impuesto, dentro de los cuales no se encuentra la compañía recurrente, en esas condiciones este Tribunal no tiene otra alternativa que confirmar la resolución recurrida, que ha denegado la petición formulada.

**POR TANTO**

Se confirma la resolución recurrida. Comuníquese.

Lic. Luis Rodríguez Picado

**PRESIDENTE**

Lic. Franklin Tiffer Reyes Licda. Carmen Herrera Santiesteban

**MHL**