

San José 03 de diciembre de 2007

M.B.A.
Melvin Quirós Romero,
Gerente Deuda Pública.a.i.
Tesorería Nacional
Ministerio de Hacienda.
S.D.

Estimado señor:

Con relación a su atento oficio **Nº GGDP-643-2007** de fecha 05 de noviembre de 2007, en el que nos solicita nuestro criterio jurídico, respecto a una serie de solicitudes de reclamo por concepto de devolución de impuesto de la renta del 8%, de periodos presupuestarios anteriores correspondientes a cupones tasa fija y tasa básica, cancelados durante el año 2005, que pertenecen al Fondo de Jubilaciones Y Pensiones del Poder Judicial y nos describe las siguientes situaciones que se han dado:

- a) Que la Tesorería Nacional mediante notas TN-365-2006 y TN-831-2006 de fechas 24 de febrero y 17 de mayo de 2006, remitió a la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes los reclamos para la devolución de impuesto de la renta, antes de que se emitiera la resolución DGT-20-2006 de 19 de septiembre de 2006,
- b) Que esa Administración Tributaria resolvió ambos casos como “inadmisibles” según resoluciones, que nunca notificó a la Tesorería Nacional de números **NºR-DENE-10-R-15-06** y **R-DENE-10-R-17-06** de fecha 25 de septiembre de 2006, argumentando que “quedaba pendiente la presentación de la certificación en la que se hiciera constar que se les retuvo el impuesto sobre los intereses ganados”,
- c) Que no obstante a tenerse las certificaciones expedidas tanto por la Tesorería Nacional como por la Central de Valores (CEVAL), la Administración Tributaria aludida lo da por “inadmisible”,
- d) Que según indican funcionarios del Fondo de Pensiones del Poder Judicial, verbalmente los funcionarios de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, les dijeron que cualquier gestión por disconformidad deberían hacerla ante la Tesorería Nacional de conformidad con lo dispuesto en la resolución Nº DGT-20-2006, lo que efectivamente hace ese Fondo de Pensión, mediante presentación de nota sin número de fecha 05 de diciembre de 2006 ante la Tesorería Nacional, que incluye el cobro de intereses por mora,
- e) Que mediante oficio NºTN-502-2007 de 05 de julio de 2007 se procede a consultar a la Administración Tributaria sobre el estado en que estaban ambas devoluciones, sin que a la fecha se haya dado respuesta alguna,

f) Que nuevamente el Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial, mediante nota 2076-TI-2007 de 13 de septiembre de 2007, señala que se encontraban pendientes de resolución los casos referentes a la retención del impuesto de la renta en títulos valores, y reitera el cobro de intereses por mora,

g) Que dado lo anterior se ha generado un ir y devenir de la Tesorería Nacional a la Administración Tributaria, por conocer a ¿cuál le pertenece la competencia para pronunciarse?, en detrimento del beneficiario final, y que entonces nos solicitan nuestro criterio jurídico en torno a la competencia de la Tesorería Nacional para resolver los casos citados como nuevos o bien remitirse a la Administración Tributaria, siendo que el análisis, archivo y resolución de los precedentes fue realizado por la Administración de Grandes Contribuyentes,

ANALISIS FACTICO-LEGAL DEL CASO

1) El Derecho es una rama de las denominadas ciencias sociales, que nace para normar las conductas del hombre en sociedad, pero dentro de esta normativización, se crearon reglas inequívocas que tratan de evitar que algunos las utilicen de manera arbitraria o en perjuicio de estados de derecho consolidados, creando distorsiones en la aplicación errónea del derecho.

2) Dentro de estas reglas inequívocas encontramos unas de orden supra legal, pues están por encima de las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, directrices, etc, al ser de rango constitucional, y que cito textualmente a continuación:

Constitución Política de la República

Artículo 34.-

A ninguna ley **se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos** o de situaciones jurídicas consolidadas.

Artículo.129.-(*)

Las leyes son obligatorias y surten efectos desde el día que ellas designen; a falta de este requisito, diez días después de su publicación en el Diario Oficial.

Nadie puede alegar ignorancia de la ley, salvo en los casos que la misma autorice.

La ley no queda abrogada ni derogada sino por otra posterior; contra su observancia no podrá alegarse desuso, costumbre ni práctica en contrario. Por vía de referéndum, el pueblo podrá abrogarla o derogarla, de conformidad con el artículo 105 de esta Constitución. (*)

(*) El último párrafo del presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 8281 de 28 de mayo del 2002. LG# 118 de 20 de junio del 2002.

3) Además de lo dispuesto en la Constitución Política de la República, encontramos que la Ley General de la Administración Pública N°6227 publicada en La Gaceta N°102 de 30 de mayo de 1978, nos indica claramente cuál será la jerarquía de las fuentes normativas del ordenamiento jurídico administrativo, y el orden al que deberá sujetarse, veamos:

Ley General de la Administración Pública N°6227.

Artículo 6.-

1. La jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo se sujetará al siguiente orden:

a) **La Constitución Política;**

b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad Centroamericana;

c) Las leyes y los demás actos con valor de ley;

d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes los de los otros Supremos Poderes en la materia de su competencia;

e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y

f) **Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas.**

2. Los reglamentos autónomos del Poder Ejecutivo y los de los entes descentralizados están subordinados entre sí dentro de sus respectivos campos de vigencia.

3. En lo no dispuesto expresamente, los reglamentos estarán sujetos a las reglas y principios que regulan los actos administrativos.

4) Por otro lado y en vista que el caso bajo examen, se encuentra dentro del ámbito tributario, analicemos lo que dice el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto a

Código de Normas y Procedimientos Tributarios
Ley N°4755 de 29 de abril de 1971

Artículo 2.- Fuentes del Derecho Tributario.

Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica:

a) Las **disposiciones constitucionales**;

b) Los tratados internacionales;

c) Las leyes; y

d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Artículo 6.- Interpretación de las normas tributarias.

Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones

Artículo 7.- Principios aplicables.

En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario, y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.

Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador.

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y

b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Artículo 102.- Plazos para resolver (*)

El director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses, contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro. ()*

Por petición se debe entender la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan.

En los casos de consultas se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 119 de este Código.

(*) El párrafo primero ha sido reformado mediante Ley No. 8114 de 4 de julio del 2001. Alcance No. 53 a LG# 131 de 9 de julio del 2001

Artículo 147. Requisitos de la resolución (*)

Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos:

- a) Enunciación del lugar y fecha;
- b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;
- c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- d) Fundamentos de la decisión;
- e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta;
- f) Determinación de los montos exigibles por tributos.
- g) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.
- h) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver. (*) **Derogado**

En los casos en que el sujeto pasivo no impugne el traslado de los cargos aludidos en el artículo 144, bastará que la resolución se refiera a ese traslado para que se tengan por satisfechos los requisitos indicados en los incisos c) , d) y e) de este artículo.

La ausencia de cualquiera de estos requisitos **vicia de nulidad el acto**.

(*) **El inciso h) del presente artículo ha sido derogado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.**

(*) **Los incisos f) y g) del presente artículo han sido reformados mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.**

(*) **El inciso g) del presente artículo ha sido modificado y el g) adicionado, mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.**

Nota: En relación a la aplicación del presente artículo ver Voto No. 618-01 a la Acción de Inconstitucionalidad 00-003952-007-CO.

5) De la normativa supra citada, podemos colegir una serie de características sobre las normas constitucionales y legales, que deberán respetarse para emitir actos administrativos, que no rocen con el "Principio de Legalidad"¹ que ordena que los servidores públicos somos simples depositarios de la autoridad y no podemos arrogarnos facultades que la ley no nos concede, por lo que debemos tener debidamente clarificado los siguientes hechos:

¹ Artículo 11 de la Constitución Política y de igual numeración en la Ley General de la Administración Pública N°6227.

- a) La Tesorería Nacional **al no tener competencia legal para entrar a conocer y resolver asuntos en materia tributaria**, y en apego al numeral 292 de la Ley General de la Administración Pública N°6227, en cuanto a que toda petición o reclamación mal interpuesta podrá ser tramitada de oficio por la autoridad correspondiente, **la envió oficiosamente** por medio de sendos oficios N°s TN-365-2006 y TN-831-2006 de 24 de febrero y 17 de mayo del 2007 a la **Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes**, los reclamos planteados por el Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial.
- b) **Siendo competente para entrar a conocer y resolver reclamos en materia tributaria, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes**, mediante las resoluciones R-DENE-10-R-15-06 y R-DENE-10-R-17-06 de fecha 25 de septiembre 2007 resolvió declarar "inadmisibles" los reclamos planteados por el Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial, bajo el argumento de quedar pendiente la presentación una certificación en la que se hiciera constar que se le retuvo el impuesto sobre los intereses ganados,
- c) A pesar de ser enviadas tanto la certificación extendida por la Central de Valores (CEVAL) como la de la Tesorería Nacional a la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, ésta declara "inadmisible" los reclamos ya citados,
- d) Las resoluciones de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, de números R-DENE-10-R-15-06 y R-DENE-10-R-17-06 de fecha 25 de septiembre 2007, nunca fueron notificadas a la Tesorería Nacional,
- e) Según argumentos de los funcionarios del Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial, los servidores de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, de manera verbal, ante consulta realizada por los primeros, le indicaron que cualquier gestión sobre la disconformidad que tuvieran por el reconocimiento de los impuestos retenidos sobre los intereses ganados por ese Fondo de Pensiones, debían interponerlo ante la Tesorería Nacional, todo de conformidad con lo dispuesto en la **Resolución N° DGT-20-2006**, que fue publicada en el Diario oficial La Gaceta N° 179 de 19 de septiembre de 2006 que regía a partir de su publicación y que en su "Transitorio Único", claramente ordena:

Transitorio único.-

Las solicitudes de devolución de los créditos a que se refiere el artículo 11 de esta resolución, **que se hayan presentado en las diferentes Administraciones Tributarias**, continuarán **siendo tramitadas por las mismas** hasta la firmeza de la resolución respectiva.

- f) Lo dispuesto en el artículo 11° de la resolución N° DGT-20-2006, establece:

Artículo 11.-

En el caso de retenciones indebidas, cuando el agente de retención sea la Tesorería Nacional, y dado la condición de no declarante y las imposiciones de la Ley 8131 Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, la devolución de lo erróneamente retenido durante el **periodo presupuestario vigente** podrá

ser efectuado por la Tesorería Nacional, deduciendo lo devuelto de los ingresos por liquidar del periodo.

En caso de que **se refiera a reclamos de periodos presupuestarios ya liquidados**, será de conocimiento del Gerente de la **Administración Tributaria de San José**, con fundamento en la liquidación que realice la Tesorería.

Para tales efectos el interesado deberá presentar su solicitud ante la Tesorería Nacional, la cual deberá requerirle que indique lugar para atender notificaciones dentro del perímetro de un kilómetro de dicha Administración Tributaria o dirección de correo electrónico o número de fax para que efectúe la notificación respectiva. **Los recursos de revocatoria los atenderá la Gerencia** indicada.

- g) El Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial ante esta situación continua planteando los reclamos ante la Tesorería Nacional, para el pago de los impuestos retenidos en los títulos valores, como los intereses moratorios por el no pago, lo cual a todas luces es totalmente improcedente,

CONCLUSIONES

Conocedores que el Derecho en el concepto general es un conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva y que el Derecho Administrativo es una parte del ordenamiento jurídico, que regula la Administración Pública, su organización y sus servicios, así como sus relaciones con los ciudadanos, que no puede darse más allá de las competencias otorgadas desde la Constitución Política, las leyes, y las normas de rango inferior dentro de la jerarquía ya citada en este análisis, resulta improcedente, enmarcar los reclamos planteados por el Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial antes de la entrada en vigencia de la **Resolución N° DGT-20-2006**, que fue al ser publicada en el Diario oficial La Gaceta N° 179 de 19 de septiembre de 2006, y máxime que en dicha resolución se prevé en su "Transitorio Único", que las solicitudes de devolución de los créditos a que se **refiere el artículo 11** de esta resolución, **que se hayan presentado en las diferentes Administraciones Tributarias**, continuarán **siendo tramitadas por las mismas** hasta la firmeza de la resolución respectiva.

Por todo lo anterior, los reclamos presentados ante de la entrada en vigencia de la **Resolución N° DGT-20-2006**, que fue publicada en el Diario oficial La Gaceta N° 177 el **19 de septiembre de 2006**, deben ser tramitados y por ende resueltos por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes.

Siendo así las cosas, debe informárseles a los funcionarios encargados de estos reclamos en el Fondo de Pensiones Y Jubilaciones del Poder Judicial, sobre lo que deberán hacer, según el ordenamiento jurídico vigente.

Atentamente,

***Marvin Durán Espinoza, Coordinador
Asesoría Jurídica-Tesorería Nacional***

*C.c: Asesoría Jurídica-Tesorería Nacional
File: Criterios-Legal-Tesorería Nacional*