

APUNTES SOBRE EL TRATAMIENTO JURÍDICO DEL SILENCIO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Luis Felipe Rodríguez Vargas¹

Luis Alejandro Segura Sánchez²

RESUMEN: El presente artículo se aboca al estudio del tratamiento jurídico del silencio. Situando sus antecedentes en el Derecho Romano y Canónico, es posible comprender cómo su naturaleza y finalidad terminan plasmándose en el Derecho Administrativo. Una vez abordadas sus principales características, se procede a determinar cómo opera este instituto en el Derecho Tributario, en el que reviste particularidades muy concretas.

PALABRAS CLAVE: Silencio. Silencio positivo. Silencio negativo. Inactividad administrativa. Consulta tributaria. Petición tributaria. Acto presunto.

ABSTRACT: The present article focuses on the study of the legal treatment of silence. Placing its background in Roman and Canon Law, it is possible to understand how its nature and purpose end up being shaped in Administrative Law. Once its main characteristics have been addressed, this work proceeds to determine how this concept operates in Tax Law, in which it has very specific particularities.

KEYWORDS: Silence. Positive silence. Negative silence. Administrative Inactivity. Tax consultation. Tax inquiry. Presumptive act.

¹ Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica. Estudiante de la Maestría de Derecho Público de la Universidad de Costa Rica. Cocompilador del Código Procesal Contencioso Administrativo y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado concordados. Correo electrónico: luisfeliperodriguezvargas@gmail.com

² Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica. Especialista en Impuestos por el Instituto Tecnológico de Costa Rica. Estudiante de la Maestría en Derecho Público por la Universidad de Costa Rica. Correo electrónico: lalesegura@gmail.com

SUMARIO: I. Introducción. II. Antecedentes históricos del tratamiento jurídico del silencio. III. El Silencio en el Derecho Administrativo. A. El Silencio en general. B. El Silencio Positivo. C. El Silencio Negativo. IV. El Silencio en el Derecho Tributario. A. El Silencio Positivo. B. El Silencio Negativo. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El silencio es, sin duda, desconcertante en cualesquiera relaciones humanas, pues suscita dudas y confusiones frente al requerimiento de interlocutores que con expectativa ansían una respuesta y preferiblemente a la brevedad. Ahora bien, no en raras ocasiones esta respuesta termina siendo el silencio mismo; y allí es donde surge la necesidad de interpretarlo y dotarlo de algún contenido.

Al igual que en tantos otros ámbitos del saber, el Derecho se ha encargado, a través de sus métodos y conceptos, de dotar de contenido al silencio; pues este, en tanto ausencia de la manifestación de alguna voluntad, podría atentar contra el correcto funcionamiento de las relaciones jurídicas y por lo tanto afectar negativamente bienes jurídicamente relevantes, tales como el patrimonio, el poder, la seguridad, entre otros.

Dicho lo anterior, el artículo pretende abordar el tratamiento jurídico del silencio, situando sus antecedentes en la Roma antigua, luego de lo cual se analiza en su régimen jurídico y jurisprudencial en el marco del Derecho Administrativo. Finalmente, se determinará las notas distintas que tiene el silencio a propósito de las relaciones jurídico-tributarias, teniendo como punto de partida las consideraciones anteriores.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL TRATAMIENTO JURÍDICO DEL SILENCIO

El estudio del Derecho Romano propicia una serie de elementos que facilitan la comprensión del particular abordaje que hace el Derecho del silencio, de allí su relevancia y pertinencia para efectos de maximizar la comprensión de este fenómeno. A

partir de lo anterior, valga indicar que al sujeto que calla – intencionadamente –³ frente a un requerimiento se le solía denominar como *tacens* o *taciturnitas*⁴.

Por lo anterior, la actitud del *tacens* debía ser jurídicamente interpretada, esto es, dotada de contenido jurídico, pues de lo contrario persistía la incertidumbre y la confusión⁵. Ahora bien, el silencio jurídicamente relevante⁶ en la Roma antigua surgía cuando no era posible colegir, de la actitud del *tacens*, una voluntad concluyentemente determinante⁷ en función del requerimiento realizado; y, particularmente de allí, es que surge la anfibología del silencio y su necesaria interpretación.

La anterior disyuntiva suscita en el romanismo contemporáneo la disputa a propósito de cuál era la pauta o regla de interpretación a seguir a propósito del silencio. Es decir, si la actitud del *tacens* debía entenderse jurídicamente como afirmativa o negativa del requerimiento del interlocutor.⁸ Pues bien, en ocasiones la doctrina ha situado en un texto de Paulo la regla del silencio neutro, usualmente traducida como: “el que calla ciertamente no confiesa, sin embargo, es verdad que no niega”⁹.

De ello se desprende que la actitud del *tacens*, en sí misma, no significaba nada más que la mera voluntad de callar. Por ello, según los juristas romanos, será la ley o el

³ José Antonio Martínez Vela. “Algunas Claves sobre el Valor Jurídico del Silencio”. *Revista de Derecho UNED*, No. 10 (2012): 395-422, p. 404.

⁴ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 288.

⁵ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 287.

⁶ José Antonio Martínez Vela. “Algunas Claves sobre el Valor Jurídico del Silencio”. *Revista de Derecho UNED*, No. 10 (2012): 395-422, p. 407.

⁷ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, no.28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 293.

⁸ José Antonio Martínez Vela. “Algunas Claves sobre el Valor Jurídico del Silencio”. *Revista de Derecho UNED*, No. 10 (2012): 395-422, p. 407.

⁹ “(...) *qui tacet non utique fatetur, sed tamen verum est eum non negare.*” María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 293.

intérprete de derecho quien deberá, *a posteriori*, dotar de contenido tal actitud¹⁰. Con base en tal consideración, sería incorrecto afirmar que la actitud del *tacens* podría hacerse equivaler a consentimiento, ni tampoco a disentimiento; simplemente, se perpetuaba el silencio y posteriormente este sería dotado de contenido jurídico.

Por otra parte, será el posterior desarrollo del Derecho Canónico el que reputaría como consentimiento el silencio del *taciturnitas*¹¹. A través de la adición que hiciera el Papa Bonifacio VIII a las Decretales, denominada *Liber Sextus*¹², se introdujo la llamada “Regla 43”, traducida, en esencia, como “quien calla otorga”¹³. Es decir, que la actitud inerte e inmóvil del requerido debía reputarse como jurídicamente afirmativa respecto del requerimiento realizado.

Curiosamente, en esta misma obra canónica se recogió la norma de Paulo anteriormente citada, pero bajo la denominación de “Regla 44”¹⁴, por lo que ambas soluciones, en principio excluyentes, coexistían en esta misma obra jurídica, denominada *Corpus Iuris Canonici*¹⁵.

Así las cosas, es importante resaltar la importancia jurídica que tuvo la positivización de lo que hoy se entiende como silencio positivo y los efectos que pudo tener en las relaciones jurídicas que acontecían en ese contexto, en particular teniendo

¹⁰ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 293.

¹¹ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 294.

¹² María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 294.

¹³ “(...) *qui tacet, consentire videtur*”. Gema Tomas Martínez Fuentes jurídicas del principio *qui tacet, consentire videtur*. Realidad jurídica versus difusión social.” *Revue Internationale des droits de l’Antiquité* (2003): 384-386. <http://local.droit.ulg.ac.be/sa/rida/file/2003/Tomas.pdf> p. 385.

¹⁴ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, no.28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 294.

¹⁵ Gema Tomas Martínez Fuentes jurídicas del principio *qui tacet, consentire videtur*. Realidad jurídica versus difusión social.” *Revue Internationale des droits de l’Antiquité* (2003): 384-386. <http://local.droit.ulg.ac.be/sa/rida/file/2003/Tomas.pdf> p. 385.

en consideración que hasta tal momento la pauta seguía siendo la valoración neutra de la actitud del *tacens*¹⁶.

Posteriormente, y dada la ya conocida influencia histórica del Derecho Canónico en el Derecho Común, la conceptualización jurídica del silencio arriba a la teoría del negocio jurídico – a través de la pandectística – y, concomitantemente, a la teoría del acto administrativo.

Téngase así presente que ambas reglas, contradictorias pero coexistentes, terminan penetrando en sendas teorías jurídicas¹⁷, para luego ser recogidas en las codificaciones de las décadas posteriores. Tal es el caso de España, Italia¹⁸ y Francia¹⁹, para citar algunos ejemplos y, finalmente, tales legislaciones culminarían permeando la producción normativa en América Latina.

III. SILENCIO EN DERECHO ADMINISTRATIVO

A. Silencio en general

La Ley General de la Administración Pública (en adelante “LGAP”) recoge el instituto jurídico del silencio, heredado de la evolución histórico-normativa anteriormente esgrimida. De hecho, su artículo 139 indica, literalmente:

“Artículo 139.-El silencio de la administración no podrá expresar su voluntad salvo ley que disponga lo contrario”.

¹⁶ Gema Tomas Martínez Fuentes jurídicas del principio *qui tacet, consentire videtur*. Realidad jurídica versus difusión social.” *Revue Internationale des droits de l’Antiquité* (2003): 384-386.
<http://local.droit.ulg.ac.be/sa/rida/file/2003/Tomas.pdf> p. 386.

¹⁷ Virgilio Calvo Murillo, “El Silencio Positivo de la Administración Pública. Aspectos Doctrinales-Jurisprudenciales y Legales”, *Revista de Ciencias jurídicas*, No. 58 (1987): 73-84. p. 74.

¹⁸ Allan Randolph Brewer-Carías, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2013), p. 411.

¹⁹ Allan Randolph Brewer-Carías, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2013), p. 402.

Véase que esta norma es, a todas luces, una reproducción de la norma de Paulo, luego denominada Regla 44, en el sentido de que el silencio, *per se*, no tiene un significado dado *a priori*, sino que será la ley, en este caso, la que lo dote de contenido, ya sea afirmativo o negativo.

Así las cosas, el carácter anfibológico persiste aun en las normas vigentes de hoy, y la interpretación del silencio es necesaria, con base en las normas específicas aplicables a la situación de hecho²⁰. En todo caso, para comprender a cabalidad el régimen jurídico del silencio en la LGAP, es necesario evidenciar algunos rasgos distintivos que permitan allanar el camino para luego estudiar sus posibles interpretaciones jurídicas.

En primer lugar, es necesario diferenciar, desde ya, que el silencio hace surgir lo que la doctrina denomina “acto presunto”, que no debe confundirse con el acto tácito²¹. Esa distinción se origina, en alguna medida y según se señaló anteriormente²², en el hecho de que la actitud del *tacens*, en este caso la Administración Pública, es la de guardar silencio intencional o intencionadamente cuanto menos.

Si de algún despliegue conductual del *tacens* se puede desprender, unívoca y concluyentemente la intención y la voluntad de la Administración Pública, entonces se estará frente a un acto administrativo expreso o bien tácito y ambos supuestos son distintos al tratamiento jurídico que hace la LGAP del silencio, que suele llamar acto presunto²³, lo cual será abordado con más detalle posteriormente.

²⁰ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*. (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2000), p. 272.

²¹ María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 290.

²² María del Pilar Pérez Álvarez. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, No. 28 (2013): 285-306. <http://hdl.handle.net/10486/664064>, p. 287.

²³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00129-2018

En segundo término, para que surja el silencio jurídicamente relevante, es necesario que se configure lo que la doctrina denomina inactividad administrativa²⁴, concretamente de tipo formal. Como es sabido, con la entrada en vigor del Código Procesal Contencioso Administrativo (en adelante “CPCA”), y en concordancia con lo establecido en el numeral 49 de la Constitución Política, en Costa Rica se ejerce un control universal de la función administrativa, no solo del acto administrativo expreso.

Con base en ello, se introdujo doctrinariamente la tipología de las denominadas conductas administrativas²⁵, dentro de las cuales se ubica la inactividad administrativa, que puede ser material o formal, pero será en esta última en la que se centrará este análisis.

La inactividad administrativa²⁶ se refiere precisamente a la ausencia de manifestación de la voluntad administrativa, es decir, a la inercia de la Administración frente a un deber legal de actuar²⁷ y se constituye en un requisito necesario para que surja el silencio. En otras palabras, solo donde haya inactividad formal comprobada puede surgir el silencio jurídicamente relevante, que será posteriormente interpretado²⁸ como positivo o negativo. Además, surge cuando el administrado ha requerido a la Administración Pública para que esta, en ejercicio de sus potestades, dicte un acto administrativo en un determinado plazo²⁹ previamente establecido³⁰.

²⁴ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 280.

²⁵ “En la actualidad es pacíficamente aceptado que la conducta administrativa abarca no solo el comportamiento activo de la Administración (y dentro de él, el acto administrativo) sino además, la conducta omisiva, ese “no hacer” que se ha dado en llamar inactividad de la Administración, tanto en su vertiente formal (en la medida en que se revierte en un acto presunto por silencio administrativo) como material (referida básicamente al ámbito prestacional de la organización administrativa).” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00211-2005, reiterada en: Resolución No. 00584-2005, Resolución No. 00308-2006, Resolución No. 01008-2006, Resolución No. 00074-2007 y Resolución No. 01367-2012.

²⁶ César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 20.

²⁷ César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 35-36

²⁸ Óscar Eduardo González Camacho, *La Justicia Administrativa Tomo II*. (San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2002), p. 217.

²⁹ César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 38-39.

³⁰ Luciano Parejo Alfonso. *Lecciones de Derecho Administrativo*. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2012) p. 375.

En todo caso, la inactividad administrativa formal es jurídicamente reprochable³¹, sobre todo desde la perspectiva del interés público³², pues la Administración Pública tiene el deber jurídico de pronunciarse, esto es, de desplegar una conducta administrativa que el administrado ha requerido a través de los mecanismos que el propio ordenamiento jurídico establece. Empero, cuando la Administración Pública se constituye en *tacens*, es el propio Derecho el que trata de paliar la situación dotando de contenido a esa ausencia de voluntad, para cesar la incertidumbre que produce esta situación en el marco de la relación jurídico-administrativa.

Es claro que el silencio “administrativo” no es, en sí mismo, un acto administrativo, como en ocasiones se ha afirmado.³³ Si bien existen múltiples definiciones del concepto de acto administrativo, la mayoría de la doctrina comparte la nota distintiva en función de la cual se trata de una manifestación de voluntad unilateral de la Administración Pública encaminada a producir un efecto jurídico.

Entonces, si el silencio se caracteriza precisamente por la ausencia de la manifestación de alguna voluntad administrativa³⁴, luego el silencio no podría ser un acto administrativo³⁵. Diferente situación es que el ordenamiento jurídico interprete o dote de contenido ese silencio. Es decir, los efectos del denominado “acto presunto” surgen de la interpretación que hace la norma legal de la inactividad administrativa, pero no del silencio *per se*.

Así las cosas, el silencio en este contexto se refiere a la ausencia de manifestación de voluntad administrativa frente al requerimiento del administrado. Este puede subsumirse dentro de la tipología de las conductas administrativas como inactividad

³¹ Raúl Bocanegra Sierra, *Lecciones sobre el acto administrativo*. (Navarra: Arazandi S.A., 2012), p. 97.

³² Luciano Parejo Alfonso. *Lecciones de Derecho Administrativo*. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2012), p. 375.

³³ Sala Primera de la Corte, Resolución N° 0088-1994.

³⁴ Miguel Pérez López, “El silencio administrativo y la mejora regulatoria”, *Revista Alegatos* No. 50 (Enero/Abril 2002): p. 106-107.

³⁵ Allan Randolph Brewer-Carías, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2013), p. 402.

formal, que surge cuando la Administración Pública tiene el deber de emitir una determinada conducta administrativa en un plazo dado y no lo hace.

La interpretación que hace la ley de esta inactividad hace surtir efectos jurídicos³⁶, y allí que se le denomine acto administrativo presunto y tenga consecuencias sustantivas y procesales; las cuales se vislumbran en el silencio positivo o negativo, según se expondrá a continuación.

B. Silencio Positivo

Como se mencionó líneas atrás, la interpretación del silencio como favorable al requerimiento de algún interlocutor se positivizó por primera vez gracias al Derecho Canónico. La LGAP testimonia este legado e introduce la figura esencialmente en el artículo 330:

“Artículo 330.-

1. El silencio de la Administración se entenderá positivo cuando así se establezca expresamente o cuando se trate de autorizaciones o aprobaciones que deban acordarse en el ejercicio de funciones de fiscalización y tutela.

2. También se entenderá positivo el silencio cuando se trate de solicitudes de permisos, licencias y autorizaciones”.

A fin de comprender a cabalidad el instituto del silencio positivo en LGAP, es necesario desgranar sus componentes. En esencia, hay que señalar que la positividad del silencio radica en que, luego del requerimiento de algún administrado, y verificada la inactividad administrativa formal, el ordenamiento jurídico interpreta el silencio como el acogimiento de la solicitud realizada.

³⁶ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 280.

Este ha sido conceptualizado en múltiples ocasiones por la doctrina y la jurisprudencia. En ocasiones, se ha dicho que se trata de una técnica tutelar³⁷, que procura evitar perjuicios al particular ante la omisión del deber legal de resolver de la Administración Pública. También se ha dicho que se caracteriza porque, *ex lege*, se producen todos los efectos de un acto administrativo estimatorio³⁸.

En sentido similar, ha sido entendido como una técnica procedimental³⁹ o como una “ficción jurídica”⁴⁰ encaminada a paliar la situación de incertidumbre – y el perjuicio resultante –⁴¹ que surge con ocasión de la actitud del *tacens*. Ahora bien, es necesario recalcar que este acto estimatorio sigue siendo un acto presunto, que es el resultado de la interpretación que hace la ley en los casos amparados por el silencio positivo⁴².

Con base en esto, podría entonces afirmarse que el silencio positivo es el acto presunto estimatorio que resulta de la interpretación jurídica que hace el ordenamiento jurídico de la inactividad formal administrativa del *tacens*, luego del requerimiento de algún administrado y frente a determinados supuestos, que surge luego de verificado el

³⁷ Virgilio Calvo Murillo, “El Silencio Positivo de la Administración Pública. Aspectos Doctrinales-Jurisprudenciales y Legales”, *Revista de Ciencias jurídicas*, No. 58 (1987): 73-84. p. 74.

³⁸ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 134.

³⁹ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 219.

⁴⁰ “En lo que interesa, el silencio positivo surge cuando, ante una solicitud de permiso, licencia o autorización, se da una omisión por parte del órgano administrativo que obstaculiza el dictado del acto final, y en consecuencia, imposibilita que se desplieguen los efectos del mismo, sea este aprobatorio o denegatorio. Así las cosas, ante una disposición expresa del ordenamiento jurídico, se crea una ficción jurídica a partir de la cual el interesado puede deducir todos los efectos jurídicos, procesales y sustantivos, que se hubieran derivado de un acto favorable expreso.” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00010-2009

⁴¹ “De manera que si esta respuesta no se produce, ello causa un grave perjuicio a la regularidad debida de la actividad administrativa, a los intereses legítimos y derechos subjetivos de los administrados, además a la finalidad de servicio público o social de la Administración y, en general, a nuestro Estado Social de Derecho. No obstante lo anterior, el deber de respuesta enunciado, no siempre se cumple. Por ello, la Ciencia Jurídica Administrativa ideó un instituto a fin de conminar la existencia de una voluntad tácita o presunta de la Administración – teoría del silencio administrativo – y que nuestro ordenamiento jurídico recoge en forma expresa bajo las formas del silencio negativo – del que se presupone el rechazo de la gestión formulada – y el silencio positivo – que presupone la aceptación de la petición.” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0139-2012. En todo caso, no podría tratarse de una voluntad tácita, pues ello lo acerca al acto tácito, que es un supuesto distinto, como se mencionó.

⁴² César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario* (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 41-42.

cabal cumplimiento de los requisitos del acto específico que se pretende, siempre y cuando no exista una prohibición cuanto menos legal en la materia que originaría el acto.

En concordancia con ello, valga indicar que el propio numeral 330 de la LGAP establece los supuestos en los que cabe el silencio positivo, y se trata básicamente de tres: (1) cuando la ley⁴³ lo disponga⁴⁴, (2) cuando, en el contexto de relaciones jurídicas de fiscalización y tutela se esté frente a supuestos de aprobaciones o autorizaciones y (3) frente a solicitudes de permisos, licencias y autorizaciones.

Por lo anterior, es necesario definir en qué tipo de actos administrativos podría suscitarse un acto presunto estimatorio (silencio positivo). Antes de ello, es imperioso hacer ver que en ocasiones el *nomen iuris* no coincide con la sustancia del acto administrativo, esto es, que se nombra indebidamente, lo cual podría generar confusiones relevantes para la aplicación del silencio positivo. Por ello, quien opera el derecho debe verificar si el contenido material del acto se ajusta o no al nombre dado por las normas.

En cuanto al supuesto de aprobaciones o autorizaciones nacidas a propósito de relaciones jurídicas de fiscalización y tutela⁴⁵, valga indicar que estas últimas se caracterizan por ser relaciones jurídico-administrativas interorgánicas⁴⁶, esto es, entre sujetos de Derecho Público, ya sea dentro de un mismo ente, o bien entre el ente público mayor y las instituciones descentralizadas⁴⁷ y encaminadas a la unidad de mando, a la

⁴³ Recuérdese que de conformidad con el artículo 139 ejusdem, el silencio no podrá manifestar la voluntad de la Administración, salvo que la ley disponga lo contrario; pues bien, el numeral 330 dispone precisamente la procedibilidad del silencio positivo. En cuanto a la interpretación de “ley” en esta ocasión, esto es, si se refiere a la ley en sentido formal o sentido material, la jurisprudencia se ha decantado por establecer un principio de reserva legal para el establecimiento de los supuestos de silencio positivo. *V.gr.*, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00129-2018.

⁴⁴ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00925-2017

⁴⁵ Véase artículos 99 y 100 de la LGAP.

⁴⁶ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 135.

⁴⁷ Allan Randolph Brewer-Carías, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2013), p. 406.

coordinación interinstitucional y en general a la gestión macro de la Administración Pública.

En concreto, la aprobación⁴⁸ es un acto administrativo a través del cual se dota de eficacia – no de validez – a otro acto administrativo, emanado de un sujeto de Derecho Público distinto y separable. La aprobación es un requisito de eficacia⁴⁹ de otro acto administrativo ya jurídicamente perfeccionado⁵⁰, necesario para el despliegue de efectos jurídicos del acto sujeto a aprobación y como una forma de control jurídico⁵¹ *a posteriori*⁵². Existen múltiples ejemplos en el ordenamiento jurídico, siendo uno de ellos el control que ejercer la Contraloría General de la República, en materia de actos y contratos⁵³.

En este caso, el silencio positivo incumbe a relaciones interinstitucionales, por lo que difícilmente afecte, al menos directamente, al administrado. Será entonces el órgano o ente público que requiere de la aprobación del órgano superior o fiscalizador el que deba gestionar el acto aprobatorio, verificar el plazo, y en caso de que sea procedente, hacer valer el silencio positivo.

Ahora bien, fuera de las relaciones interorgánicas, establece el artículo 330 de la LGAP que el silencio positivo surge también con ocasión de solicitudes de permisos, licencias y autorizaciones. Por ello, es necesario definir, instrumentalmente, estos tipos de actos administrativos, para efectos, una vez más, de maximizar la comprensión del silencio positivo.

⁴⁸ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 431.

⁴⁹ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*. 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 212.

⁵⁰ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*. 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 217.

⁵¹ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*. (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2000), p. 235.

⁵² Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 450

⁵³ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 432.

La autorización es un acto administrativo a través del cual se remueve un obstáculo jurídico para el legítimo ejercicio de un derecho preexistente y sujeto a ser autorizado por la Administración Pública⁵⁴ del cual es titular el administrado. La autorización atañe a la validez del acto autorizado, no así de su eficacia, lo que marca la principal diferencia con la aprobación⁵⁵ anteriormente descrita⁵⁶.

Las actividades sometidas a autorización, señala la doctrina⁵⁷, son generalmente aquellas relacionadas con la denominada triada de la policía administrativa: orden, seguridad y salud. Algunos ejemplos de este tipo de actividades son: suspender labores de una empresa privada, fundar establecimientos privados de enseñanza, clínicas de salud privadas, exhibir cine, entre tantos otros.

De conformidad con la mayoría⁵⁸ de la doctrina, la autorización contiene un componente de valoración discrecional⁵⁹, lo que marca su diferencia con la licencia, que se entiende como una autorización que se otorga sobre la base de elementos reglados⁶⁰. Se puede ejemplificar en los supuestos de la licencia de conducir, el funcionamiento de laboratorios de salud y la licencia de construcción.

⁵⁴ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 428.

⁵⁵ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 431.

⁵⁶ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 217.

⁵⁷ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 429.

⁵⁸ Por otra parte, y de manera aislada, se sostiene la “identidad conceptual” entre las autorizaciones y las licencias: “De aquí surge la identidad conceptual y práctica entre las autorizaciones y las licencias, en tanto la Administración con la autorización no constituye ex novo un derecho, simplemente lo declara con levantamiento de trabajas por virtud del ordenamiento que impone el beneficio en el interesado que haya cumplido plenamente con las exigencias requeridas, constituyéndose a su favor el derecho subjetivo que no solo debe ser válido sino también eficaz.” Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 203

⁵⁹ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 449.

⁶⁰ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 429.

Así las cosas, en el supuesto donde se esté frente a una autorización⁶¹, la Administración Pública, luego de valorada la concurrencia de los componentes reglados, tendrá la posibilidad de valorar en qué medida el otorgamiento de la autorización se corresponde con el interés público⁶², lo cual no acontecería en el caso de la licencia, pues en tal supuesto deberá limitarse a verificar la concurrencia de los requisitos⁶³.

De manera sorpresiva y a través de un precedente aislado, la Sala Primera aseveró que el silencio positivo solo podía acontecer cuando la solicitud de permiso, licencia o autorización se enmarcara en el ejercicio de potestades regladas, siendo improcedente cuando existan elementos discrecionales⁶⁴.

De dicha posición se discierne, toda vez que el otorgamiento de potestades regladas o discrecionales atañe al legislador y no al administrado, y siendo que el silencio positivo procura palear la inactividad administrativa en favor del administrado, no podría

⁶¹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00925-2017

⁶² Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo* (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 138.

⁶³ La dicotomía entre la actividad reglada y discrecional de la Administración Pública es de larga data y no es pertinente ahondar en ella para efectos del presente trabajo. Sin embargo, a título de síntesis, valga mencionar la conceptualización general de la Sala Constitucional: “*Por eso se ha dicho, con acierto, que la división de la Administración en reglada y discrecional, vale como clasificación de los modos de ejecutarse la ley. En ejercicio de la actividad reglada la Administración actúa de acuerdo a normas legislativas, sean éstas formales o materiales. En contraste, en el ejercicio de su actividad discrecional, la Administración actúa de acuerdo a normas o criterios no legislativos –pues la actividad administrativa en este caso no está predeterminada por normas legales, sean éstas constitucionales o meramente legislativas, formales o materiales–, pero en el entendido de que tal actividad queda determinada, por un lado, por datos revelados por la técnica o la política con relación al caso concreto que se considere (datos que representan el mérito, oportunidad o conveniencia del acto) y, por el otro, por una finalidad esencial que le impone el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, al emitir el acto discrecional, la Administración debe acomodar su conducta a dichos datos, valorándolos de conformidad con el objetivo perseguido – de ahí lo discrecional de su actividad –; y por eso se ha dicho que potestad discrecional es, pues, elección de comportamiento en el marco de una realización de valores.*” Sala Constitucional de la Corte, Resolución No. 12953-2001. Finalmente, valga indicar que la discrecionalidad administrativa nunca se puede hacer equivaler a la arbitrariedad, que está constitucionalmente vedada en el Estado de derecho costarricense.

⁶⁴ “*En ese sentido, este puede interpretarse de manera positiva cuando la solicitud de permiso, licencia o autorización requiriese únicamente un estudio de legalidad por parte de la entidad pública, pero además cuando el administrado haya cumplido todos los requisitos y exigencias que en relación a la gestión formulada el ordenamiento jurídico disponga.*” (...) *Así las cosas, el silencio positivo suple la voluntad expresa de la Administración en supuestos de actos reglados, mas no en actividad discrecional.*” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00925 - 2017

trasladársele, *a priori*, la consecuencia negativa de ello, esto es, excluyéndole la posibilidad de ser titular de actos presuntos.

Sobre todo, si se contempla que el silencio positivo surge en buena medida para garantizar principios constitucionales como la seguridad jurídica, la eficiencia y la eficacia, la intangibilidad de los actos propios y tantos otros. Además, desde la perspectiva de este precedente, no cabría entonces el silencio positivo ni en autorizaciones ni en permisos, los cuales podrían contener un alto grado de discrecionalidad, generándose así una interpretación jurisprudencial contraria al artículo 330 de la LGAP⁶⁵.

Finalmente, el permiso en sentido estricto es el acto administrativo que habilita el ejercicio de una actividad en principio prohibida por el ordenamiento jurídico, pero respecto de la cual se remueve la prohibición a un caso concreto, otorgando situaciones jurídicas de menor intensidad y de mayor precariedad⁶⁶. Por ello, podría aseverarse que, en este supuesto, el grado de discrecionalidad se maximiza, a diferencia del caso de la licencia⁶⁷.

Pues bien, véase que indistintamente de si se esté frente a aprobaciones, autorizaciones, licencias o permisos, el sujeto requirente debe cumplir fehacientemente todos los requisitos del acto específico, de conformidad con el ordenamiento sectorial aplicable. No es razonable pensar que por la vía del acto presunto estimatorio se habiliten

⁶⁵ En el mismo sentido, y siguiendo esta particular posición de la Sala Primera, solo cabría el silencio positivo en licencias -autorizaciones de contenido reglado- vaciando de contenido el artículo 330 de la LGAP.

⁶⁶ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p. 456.

⁶⁷ En todo caso, es importante que no se pierda de vista que las definiciones aquí ofrecidas son unas de tantas otras, y que se hace instrumentalmente a efectos del objeto del presente trabajo.

actividades contrarias al ordenamiento jurídico⁶⁸, o bien sin el cumplimiento de los requisitos preexistentes en el caso concreto⁶⁹.

Ahora bien, indistintamente de si el administrado solicite una aprobación, autorización, licencia o permiso, es necesario indicar que la jurisprudencia de la Sala Primera y de la Sala Constitucional ha ido excluyendo materias determinadas del silencio positivo. Es decir, aunque se esté frente a este tipo de actos administrativos, si acontece uno de los supuestos excluidos, no podría darse el acto presunto estimatorio, sino uno de corte denegatorio. En síntesis, y sin perjuicio de que existan otros, se ha dicho que, en materia ambiental⁷⁰, demanial⁷¹ y urbanística, el silencio positivo no es procedente, por cuanto prevalece ese interés público particular y pese a la inactividad formal administrativa incurrida

En resumen, la existencia de uno de los actos administrativos típicos antes descrito se erige como una condición necesaria más no suficiente⁷² para el acaecimiento del acto presunto estimatorio, pues se requiere, además, que no esté excluida -jurisprudencial o legislativamente- de ser susceptible del silencio positivo, que se cumplan todos los requisitos que la gestión particular requiere y que se haya cumplido con el plazo legal para el surgimiento de la inactividad formal administrativa.

⁶⁸ “*Es decir, para que opere el silencio positivo, debe el particular haber cumplido en su gestión con todos y cada uno de los requisitos exigidos por la norma, pues lo contrario implicaría la ausencia de presupuestos esenciales para la existencia del acto, no pudiendo operar el silencio cuando se omita alguno de ellos, aunque el órgano o funcionario encargado no realice la respectiva prevención. Lo contrario implicaría aceptar la existencia de un acto administrativo que no reúne los presupuestos esenciales para su validez, no pudiendo en el caso concreto subsanarse el vicio. (...)*” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0088-1994

⁶⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0010-2009 y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0139-2012

⁷⁰ Además de las resoluciones judiciales citadas en la nota al pie siguiente, el artículo 4 de la Ley Forestal (Ley No. 7575) prohíbe expresamente el silencio positivo en materia de recursos naturales.

⁷¹ Existen múltiples precedentes, algunos de sus ejemplos: Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0771-2008, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0139-2012, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1195-2013, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0129-2018, las cuales a su vez contienen extractos de otros precedentes en el mismo sentido.

⁷² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0129-2018 y Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0163-2012, reiterada en la Resolución No. 00013-2019

Luego de constatar que la materia sobre la cual se pretende el silencio positivo no esté legal o jurisprudencialmente excluida, y de que el acto requerido se inserte dentro de la tipología prevista, verificado además el cumplimiento de todos los requisitos exigidos, es necesario comprobar el acaecimiento del plazo legal necesario para el surgimiento de la inactividad formal.

Sobre este último, valga traer a colación el numeral 331 de la LGAP, que establece:

“Artículo 331.-

1. El plazo para que surja el silencio positivo será de un mes, a partir de que el órgano reciba la solicitud de aprobación, autorización o licencia con los requisitos legales.

2. Acaecido el silencio positivo no podrá la Administración dictar un acto denegatorio de la instancia, ni extinguir el acto sino en aquellos casos y en la forma previstos en esta ley”.

Así las cosas, la norma establece que el plazo será de un mes, que se computa desde el día hábil siguiente⁷³ a que el administrado presenta ante el órgano la solicitud de los actos tipo ya indicado. De conformidad con las normas aplicables, el mes se computa como un mes calendario, y en caso de que se corresponda con un día inhábil, se tendrá por cumplido en el día hábil inmediatamente siguiente.

Sobre el particular, la doctrina⁷⁴ ha señalado que el justiciable puede presentar la solicitud ante cualquier órgano dentro de la estructura del mismo ente público, pues se

⁷³ Véase el artículo 39 del Decreto Ejecutivo No. 37045

⁷⁴ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 224.

trata de la denominada incompetencia material relativa⁷⁵, y en virtud del principio de informalismo, el órgano relativamente incompetente debe remitir la gestión al órgano que sí tiene la competencia para resolver. En el mismo sentido, la jurisprudencia, en un precedente, indicó que una norma reglamentaria no podría establecer un plazo menor al indicado en el numeral 331 antes citado⁷⁶.

Ahora bien, ante la interrogante de si el mes antes dicho contempla la emisión del acto solamente, o si incluye la notificación del acto, la doctrina se decanta por la última posibilidad, pues considera que la interpretación alterna podría suscitar antedatación de resoluciones o bien gestiones similares que atenten contra la finalidad del instituto del silencio positivo⁷⁷.

Complementariamente, es impostergable hacer alusión a la modificación procedimental que introdujeron la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos (en adelante “Ley No. 8220”) y al Decreto Ejecutivo No. 37045 (reglamento de dicha y en adelante el “Reglamento”) a propósito del silencio positivo, pues esta norma vino a operativizar el instituto. De conformidad con su artículo primero, la ley aplica a toda la Administración Pública, por lo que el administrado debe estarse a lo allí indicado si quiere obtener el beneficio del acto presunto estimatorio.

En esencia, establece el numeral 7⁷⁸ de la Ley No. 8220 que, vencido el plazo legal, la gestión se tendrá por acogida; empero, establece un requisito adicional, a saber,

⁷⁵ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 136.

⁷⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00129-2018.

⁷⁷ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 136.

⁷⁸ La doctrina ha señalado alguna preocupación en cuanto a que en esta norma no se contempló expresamente el supuesto de la aprobación: “*De lo anterior surge una grave omisión que colisiona frontalmente con la LGAP, la cual comprende los distintos supuestos aplicativos para la procedencia del silencio positivo. En efecto, la ley especial de cita no hace mención a las aprobaciones administrativas las cuales forman parte del material normativo para la confirmación del instituto.*” Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 235.

que deberá presentar una declaración jurada⁷⁹ y debidamente autenticada, donde haga constar el cumplimiento de todos los requisitos para la gestión determinada. Se establece, además, la prohibición de desconocer o rechazar la aplicación del silencio positivo.

Luego de ello, y en el plazo de tres días computados a partir del día siguiente a la presentación de la declaración jurada, la Administración Deberá emitir un “documento” donde conste que transcurrió el plazo para el silencio positivo, y que se tendrá por aceptada la gestión realizada; todo ello de conformidad con el mismo articulado de la ley en comentario.

En caso de que no se pronuncie luego de la presentación de la declaración jurada en el plazo de los tres días, se tendrá por aceptada la gestión⁸⁰. El incumplimiento de este procedimiento acarrea responsabilidad del funcionario o funcionaria, según el artículo 10 de la Ley No. 8220.

Así las cosas, si bien la Ley No. 8220 vino a operativizar la aplicación del silencio positivo, a través de la limitación de las conductas de la Administración Pública tendientes a evadirlo, lo cierto del caso es que también impuso una carga al administrado, esto es, la de la declaración jurada debidamente autenticada, lo cual implica un costo económico que riñe con el principio de gratuidad relativa del procedimiento administrativo.

De la normativa mencionada, se desprende que la inactividad administrativa se verifica luego del acaecimiento del mes indicado con antelación, y no del plazo computado a propósito de la presentación de la declaración jurada.

Dicho en otras palabras, no debería interpretarse el artículo 7 de la Ley No. 8220 en el sentido de que la Administración Pública podría dictar un acto denegatorio luego

⁷⁹ Véase el artículo 42 del Decreto Ejecutivo No. 37045.

⁸⁰ Véase el artículo 43 del Reglamento a la Ley No. 8220.

del mes indicado en el artículo 331.2 de la LGAP, pues ya habría perdido su competencia para el caso concreto, precisamente por el límite que supone el silencio positivo. Una interpretación en sentido contrario equivaldría a ampliar el plazo legal para resolver, en evidente contradicción con lo indicado en el artículo 331.2 ya señalado.

El último elemento necesario de desarrollar para la comprensión adecuada del silencio positivo es la norma contenida en el numeral 331.2 de la LGAP, el cual establece la prohibición a la Administración de dictar un acto denegatorio de la instancia o bien de extinguir el acto, salvo en los casos y en la forma establecida en la misma norma.

Esta es quizás la esencia del instituto del silencio positivo, y es el que realmente confiere una garantía (sentido lato) al administrado frente a la inercia de la Administración Pública. De no existir esta norma, la Administración Pública simplemente daría por constatado el silencio positivo, pero dictaría un acto posterior y extemporáneo extinguiendo el acto presunto, y todo en perjuicio del justiciable.

Ahora bien, lo anterior no significa que la Administración Pública no pueda suprimir el acto presunto estimatorio en ningún caso. Significa que para hacerlo debe acudir a los mecanismos previstos en la propia LGAP para suprimir actos administrativos de contenido favorable, en atención al principio constitucional de intangibilidad de los actos propios.⁸¹

Lo precedente por cuanto, como es claro, el acto presunto estimatorio es una situación jurídica de contenido favorable para el administrado⁸², por lo que suprimirlo las vías ordinarias a través de las cuales se suprimen los actos que no son de contenido favorable iría en contra de la máxima *non venire contra factum proprium*⁸³.

⁸¹ Tal principio tiene asidero constitucional, en el artículo 34 de la Ley Fundamental.

⁸² Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 0020-2017

⁸³ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 137.

En síntesis, la Administración Pública deberá valorar si se está frente a una nulidad absoluta, evidente y manifiesta, en cuyo caso deberá acudir al procedimiento agravado previsto en el artículo 173 de la LGAP, en caso contrario, le restaría el proceso judicial de la lesividad, previsto en el numeral 34 del CPCA.

Así lo establecen los numerales 7 y 43 de la Ley No. 8220 y su Reglamento, respectivamente. Asimismo, ambas normas parecen introducir una limitación adicional a la supresión del acto presunto estimatorio, pues mencionan que estos mecanismos (173 LGAP o 34 CPCA), se incoan “para demostrar que los requisitos correspondientes no fueron cumplidos”, lo cual hace surgir el cuestionamiento sobre los alcances de estas acciones procesales.

Desde la perspectiva gramatical, pareciera que la Ley 8220 y su Reglamento introducen una limitación para la aplicación de la nulidad absoluta, evidente y manifiesta o del proceso de lesividad, pues podría entenderse que le estaría vedado a la Administración Pública suprimir el acto presunto estimatorio por causas ajenas al cumplimiento de los requisitos para el acto concreto.

Pese a lo anterior, una interpretación armónica del ordenamiento jurídico administrativo no permitiría concluir una desaplicación o atenuación de la LGAP y del CPCA, por lo que la Administración Pública podría suprimir el acto administrativo por otros motivos de legalidad no relacionados con el cumplimiento de los requisitos de la solicitud realizada, siempre y cuando se cumpla a cabalidad las exigencias de estos mecanismos supresores.

En otro orden de ideas, nótese que ambas normas utilizan una “o”, que podría ser interpretada disyuntivamente, entendiéndose que se tiene por excluido el otro mecanismo de supresión de actos favorables previsto para otras circunstancias, a saber, la revocación (artículos 152 y siguientes de LGAP). En todo caso, persistiría la duda de si es posible la revocación de un acto presunto estimatorio, teniendo presente que la

revocación es, en esencia, la supresión de un acto administrativo por motivos de oportunidad y conveniencia.

En primer término, téngase presente que los actos reglados no son susceptibles de ser revocados (156.1 LGAP)⁸⁴, por lo que, si el acto presunto estimatorio surgió con ocasión de una solicitud de licencia, este no podría suprimirse por esta vía. En actos administrativos pertenecientes a las categorías de aprobaciones, autorizaciones y permisos coexisten elementos discrecionales y reglados⁸⁵, por lo que la revocación sí sería viable, según lo ha sostenido la doctrina y siguiendo todas las pautas de la figura, en los términos de la LGAP⁸⁶.

Estas son las principales notas características del silencio positivo, que es la interpretación de la conducta omisiva del *tacens* que, en la actualidad, realmente confiere una ventaja al administrado; pues, su contraparte, el silencio negativo, ha perdido protagonismo y utilidad, ante las reformas legislativas en el Derecho Procesal Administrativo, según se dirá a continuación.

C. Silencio negativo

Por otra parte, el silencio negativo es la contraparte del acto presunto estimatorio, por cuanto, como se verá a continuación, no confiere mayor ventaja al administrado, y la inactividad administrativa formal deviene en aún más reprochable, pues el mecanismo que ideó el ordenamiento jurídico para palear tal situación ha perdido vigencia y utilidad, desde que se declaró inconstitucional el agotamiento preceptivo de la vía administrativa en el año 2006.⁸⁷

⁸⁴ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 207.

⁸⁵ Ver artículo 161 de la LGAP.

⁸⁶ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 138.

⁸⁷ Resolución 3669-20016 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

En términos generales, el silencio negativo está previsto en los artículos 261 de la LGAP y 32 CPCA, que indican:

“Artículo 261-

1. El procedimiento administrativo deberá concluirse, por acto final, dentro de los dos meses posteriores a su iniciación o, en su caso, posteriores a la presentación de la demanda o petición del administrado, salvo disposición en contrario de esta Ley.

2. Para tramitar la fase de revisión por recurso ordinario contra el acto definitivo habrá el término de un mes contado a partir de la presentación del mismo”.

3. Si al cabo de los términos indicados no se ha comunicado una resolución expresa, se entenderá rechazado el reclamo o petición del administrado en vista del silencio de la Administración, sea para la interposición de los recursos administrativos procedentes o de la acción contenciosa en su caso, esto último en los términos y con los efectos señalados por el Código Procesal Contencioso-Administrativo ().*

Artículo 32- Cuando se formule alguna solicitud ante la Administración Pública y esta no notifique su decisión en el plazo de dos meses, el interesado podrá considerar desestimada su gestión, a efecto de formular, facultativamente, el recurso administrativo ordinario o a efecto de presentar el proceso contencioso-administrativo, según elija, salvo que a dicho silencio se le otorgue efecto positivo de conformidad con el ordenamiento jurídico”.

Con lo anterior, se concluye que la Administración se configura en *facens* cuando incurre en inactividad administrativa formal, que en esta ocasión surge en dos meses si se trata del procedimiento constitutivo, o bien de un mes en la fase recursiva. Así las cosas, si al cabo de tales términos la Administración Pública no expresa su voluntad, el

administrado puede entender por desestimada su gestión, para los efectos y propósitos que lo requiera.

A partir de ello, se ha dicho que el silencio negativo es un instituto procesal que tiene por finalidad convertir una omisión formal en un acto presunto, para efectos de su impugnabilidad, ya en sede administrativa, ya en sede jurisdiccional⁸⁸.

Para comprender lo expuesto, es vital que recordar que antes de la entrada en vigor del CPCA, la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa únicamente preveía la impugnación jurisdiccional de los actos administrativos expesos, por lo que las demás conductas administrativas (materiales, omisivas, presuntas), no podían ser objeto de revisión jurisdiccional; en otras palabras, se trata de un control jurisdiccional meramente revisor u objetivo, contrario al modelo del CPCA que se caracteriza por ser preminentemente subjetivo, a través del control universal de la función administrativa.

Así las cosas, el silencio negativo era, en aquel entonces, necesario para convertir la omisión formal en acto presunto denegatorio, lo que hacía posible su revisión jurisdiccional⁸⁹. Ahora bien, en la actualidad, el CPCA permite al administrado impugnar jurisdiccionalmente tanto la omisión formal (artículo 35 del CPCA o bien a través del procedimiento denominado “amparo de legalidad”⁹⁰ – es decir, forzar la respuesta de la administración o –, como la denegatoria presunta que se produce con ocasión del silencio negativo.

La segunda opción, es, empero, poco práctica. ¿Sobre la base de qué razones podría impugnarse un acto presunto denegatorio, cuyo motivo y contenido se

⁸⁸ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 130.

⁸⁹ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, 1ra ed. (San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002), p.280.

⁹⁰ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 227.

desconocen por completo?⁹¹ Por ello, se refuerza la postura aquí sostenida, de que el silencio no es ni puede ser un acto administrativo, pues se trata de una interpretación que hace la ley de la inactividad formal administrativa. Teniendo en consideración lo anterior, pareciera que en la actualidad las vías procesales favorecen la impugnación de la omisión como tal mucho antes que la del acto presunto denegatorio.

Al fin y al cabo, acudir al mecanismo procesal⁹² del silencio negativo es completamente facultativo⁹³ para el administrado, quien puede, alternativamente, aguardar la respuesta extemporánea, que en todo caso deberá dictarse, aún y cuando se impugne el acto presunto denegatorio⁹⁴. Lo indicado por cuanto, con alto grado de probabilidad, la pretensión última del administrado es el despliegue de la actividad administrativa inicialmente requerida ante el órgano público y no la impugnación jurisdiccional de la inercia administrativa⁹⁵.

Si al cabo del plazo anteriormente dicho, la administración pública no despliega una conducta expresa, el administrado puede aplicar la “ficción jurídica” del silencio negativo, a efectos de formular ya sea los recursos ordinarios correspondientes⁹⁶, o bien ejercer la acción contencioso-administrativa⁹⁷; empero, persistiría la inquietud relativa a la dificultad innegable de impugnar un acto cuyo contenido real se desconoce.

Donde quizás pudiera tener alguna relevancia el silencio negativo es en aquellos ámbitos donde el agotamiento de la vía administrativa sigue siendo preceptivo⁹⁸, a saber,

⁹¹ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo*. (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 133.

⁹² Virgilio Calvo Murillo, “El Silencio Positivo de la Administración Pública. Aspectos Doctrinales-Jurisprudenciales y Legales”, *Revista de Ciencias jurídicas*, No. 58 (1987): 73-84. p. 75.

⁹³ Ernesto Jinesta Lobo, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo* (San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006), p. 131.

⁹⁴ Véase el artículo 127 de la LGAP

⁹⁵ Óscar Eduardo González Camacho, *La Justicia Administrativa Tomo II*. (San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2002), 217.

⁹⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 00263-2007.

⁹⁷ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 00090-2018.

⁹⁸ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0163-2012, reiterada en la Resolución No. 0013-2019.

en los casos donde corresponda dentro de las materias municipal y de contratación administrativa. Aún en estos casos, dicha relevancia estaría supeditada al interés del administrado sobre la conclusión expedienta y expresa de tales procedimientos⁹⁹; caso contrario, podría aguardar la resolución extemporánea, que en todo caso será válida, como ya se indicó.

Con lo anterior, quedan expuestos los principales rasgos distintivos del silencio negativo en materia de Derecho Administrativo. La comprensión general de este instituto en la LGAP es lo que constituye el marco general de análisis para comprender en qué medida resulta aplicable en materia tributaria; y valga indicar, desde ya, que en esta rama encuentra particularidades muy interesantes que constituyen el objeto de estudio de las líneas posteriores.

IV. SILENCIO EN DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Administrativo y el Derecho Tributario se han relacionado, históricamente, de una manera simbiótica, lo cual se evidencia notoriamente en el tratamiento jurídico del silencio. De hecho, sería impensable comprender la figura del silencio en materia tributaria sin antes haber comprendido su regulación con ocasión de la LGAP y demás normas basales del Derecho Administrativo.

A partir de lo anterior, este acápite se aboca al estudio del abordaje del silencio en las relaciones jurídico-tributarias, a propósito de su regulación en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante “CNPT”). Este podrá considerarse negativo o positivo, según las consideraciones que se esgrimirán a continuación, no sin antes hacer una referencia al silencio en general en materia tributaria.

Según se ha podido examinar líneas precedentes, el “silencio administrativo” emerge como un mecanismo que busca, primordialmente, resguardo del principio de

⁹⁹ Recuérdese que, en todo caso, el acto administrativo acaecido fuera de plazo es válido, según indica el artículo 329.3 de la LGAP.

seguridad jurídica, la protección al derecho de respuesta y la tutela efectiva en la sede administrativa, particularmente frente a la inactividad formal de la Administración, anteriormente definida¹⁰⁰.

Esa inactividad, a la que doctrina¹⁰¹ cataloga como una situación de pasividad o inercia de la Administración frente a su obligación de resolver determinado conflicto, puede también ocurrir en la relación jurídica-tributaria existente entre el Estado, en su condición de sujeto activo con potestades suficientes para exigir el pago de tributos, y las personas obligadas al cumplimiento de tales prestaciones tributarias, referidas para efectos del presente ensayo como “sujeto pasivo” o “contribuyente”.

Como consecuencia de esa relación, es que, analizados los elementos esenciales del silencio y el procedimiento que debe seguirse en vía común administrativa para su aplicación, a saber, el estipulado en la Ley No. 8220, resulta ahora conveniente extrapolar su estudio e implementación práctica al ámbito del Derecho Tributario, concretamente en el ordenamiento jurídico costarricense.

No obstante, previo a ahondar en las posibles expresiones en que puede manifestarse el “silencio administrativo” en esta – singular – rama del Derecho, es necesario realizar breves referencias al artículo 155 CNPT por la trascendencia que reviste su observancia dentro de cualquier procedimiento de naturaleza tributaria. Al respecto, establece dicha norma:

¹⁰⁰ Para ejemplificar a través de un precedente judicial, valga indicar: “*Como derivación de las garantías constitucionales tuteladas en los artículos 27 (derecho de respuesta) y 41 (acceso a la justicia administrativa) de nuestra Carta Magna, frente a las gestiones, reclamos, consultas, peticiones o recursos formulados por el administrado ante los diferentes órganos y entes públicos, se genera el correspondiente deber jurídico para la Administración, de pronunciarse sobre éstos. Esa obligación se deriva, además, del numeral 329 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP). No obstante, es lo cierto que ese deber de respuesta, no siempre se cumple. Por ello, el ordenamiento jurídico establece el silencio administrativo como un instituto a fin de conminar la existencia de una voluntad tácita o presunta de la Administración*”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Resolución No. 0258-2011.

¹⁰¹ César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 20.

*“En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales del procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate”.*¹⁰²

Indubitablemente, cuando el precepto alude a “procedimiento”, debe vincularse de pleno con la concepción típica de procedimiento administrativo, es decir, aquella concatenación ordenada, secuencial y cronológica de actos dirigidos a la satisfacción de un interés público. Después de todo, en su génesis, un procedimiento de carácter tributario es un procedimiento administrativo.

Cabe indicar que, más allá de las controversias conceptuales o teóricas que suelen establecer criterios de distinción entre lo que puede abarcar un “procedimiento” o inclusive el deslinde que en algunas ocasiones se hace con la definición de “proceso”, para efectos del presente apartado se entenderá por procedimiento la aproximación anteriormente evidenciada, con particular énfasis en el dictado de un acto administrativo final.

Por lo anterior, cuando el citado artículo plantea la locución “en materia de procedimiento”, es viable pensar en un procedimiento determinativo, un procedimiento sancionador, un procedimiento para solicitar la reducción o eliminación de pagos parciales, procedimientos de repetición de pagos, un procedimiento encaminado a obtener alguna facilidad de pago o bien, uno mediante el cual se solicite a la Administración Tributaria la confirmación de un criterio para determinada situación de hecho a través del instituto de la consulta tributaria (artículo 119 CNPT).

¹⁰² Las pautas interpretativas de los principios de la LGAP se encuentran reguladas en su Título Primero, concretamente en los artículos 4,7,8,9, 13 y 20. El carácter “principista” de esta ley ha sido afirmado en la jurisprudencia de la Sala Constitucional, a través de las resoluciones 13140-2003, 9723-2004, 11593-2005, 11543-2006, entre otras. Así mismo, el artículo 155 del CNPT habilita la aplicación supletoria de la LGAP en materia procedimental.

Ahora bien, es imperativo aclarar que cuando el numeral 155 insta la frase “disposiciones generales del procedimiento administrativo”, debe entenderse que remite a las reglas contenidas en la LGAP y en el CPCA, mas no excluye cualesquiera otras disposiciones normativas que puedan adoptarse en el transcurso de un procedimiento.

Verbigracia, será necesario examinar en párrafos siguientes si el procedimiento para aplicar el silencio positivo incluido en la Ley No. 8220 resulta pertinente en materia tributaria, puesto que, como ya se evidenció *supra*, es de aplicación perentoria a propósito de las regulaciones en Derecho Administrativo.

En este punto, debe señalarse que se concibe el silencio como un componente más del procedimiento administrativo; al fin y al cabo, la inactividad administrativa se produce en el marco de un procedimiento, bien sea iniciado a requerimiento del particular o de oficio por parte de la Administración¹⁰³.

Partiendo de lo expuesto, es válido apuntar que, cuando el CNPT no contenga norma expresa sobre el silencio administrativo, en procedimientos tributarios es factible aplicar las reglas de la LGAP o el CPCA, o bien, dependiendo de la conclusión a la que se llegue en líneas venideras, las de la Ley No. 8220 para su operativización.

Habida cuenta de ello, en el ordenamiento jurídico tributario la figura del “silencio administrativo” se observa en el CNPT únicamente en dos ocasiones, a saber, de índole positivo en el artículo 119 del CNPT y de carácter negativo en el 102 del mismo texto normativo.

Sobre la primera forma de manifestación, vale indicar que, si bien el precepto legal no incluye expresamente las palabras “silencio positivo”, como así lo ordena el artículo 330 de la LGAP, es sensato entender que la norma remite a dicha figura y así se alude a ella de manera tácita. De ahí que, aun cuando el artículo 119 no indique al pie de la

¹⁰³ Óscar Eduardo González Camacho, *La Justicia Administrativa Tomo II*. (San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2002), p.217.

letra que la inactividad formal de la Administración conduce a un silencio positivo, la frase “se debe entender por aprobada”, que incluye la propia norma, da cabida a interpretar que remite a este.

Recuérdese, en ese sentido, que el operador del Derecho debe problematizar el texto jurídico desde una visión crítica–analítica que busque desentrañar el fin de la norma, esto es, a través de mecanismos de interpretación sistemática y evitar limitarse a un enfoque meramente lingüístico o gramatical. Tal afirmación surge en concordancia con el artículo 10 de la LGAP, que dispone que la norma deberá ser interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige.

Debido a ello, no se comparte el criterio que sostuvo el Tribunal Contencioso Administrativo, al manifestar que lo estipulado en el artículo 119 del CNPT no versa sobre un silencio positivo que rige en el Derecho Administrativo por ser incapaz de surtir efectos propios¹⁰⁴. Posición que, valga aclarar, parece haber sido superada en la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia¹⁰⁵.

Respecto al silencio negativo en materia tributaria, el mismo se haya, en principio, únicamente en el artículo 102 del CNPT. Sin embargo, al responder este último a una inactividad u omisión que es contraria al derecho fundamental de justicia pronta y cumplida, el debido proceso y el derecho de petición del administrado¹⁰⁶, no sería del todo posible aseverar que se limite a los alcances del numeral mencionado.

¹⁰⁴ Concretamente, se indicó en aquella ocasión: “*En efecto, debe tenerse en consideración de que, aún y cuando el Reglamento en su numeral 127 -e incluso la jurisprudencia previa sobre el tema- utilicen esa terminología -para tenerle como "silencio positivo"- (se insiste, cosa que la ley no hace), lo cierto del caso es que en sentido estricto no se trata del silencio positivo que rige en el Derecho Administrativo, al no adecuarse a los supuestos en que se configura este instituto conforme a la previsión del ordinal 330 de la Ley General de la Administración Pública. Se trata de una particular regulación ante una omisión de respuesta en un plazo determinado (...)*”. Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución No. Resolución No. 65-2013. En sentido similar, se expresó ese mismo órgano jurisdiccional en las resoluciones No. 66-2013-VII y No. 85-2014-VI.

¹⁰⁵ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Suprema de Justicia, Resolución No. 0130-2016 y Resolución No. 0997-2019.

¹⁰⁶ Manrique Jiménez Meza, *Derecho Constitucional y Administrativo*, 4ta ed. Ampliada. (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 227.

La inactividad de la Administración también puede surgir en los procedimientos determinativos iniciados de oficio contra los sujetos pasivos que tienen por objeto revisar las declaraciones autoliquidativas y exigir el pago efectivo de tributos. El objetivo del presente ensayo apunta a aproximarse a una conclusión sobre este punto en particular.

Dicho todo lo anterior, se procederá a analizar detalladamente las formas de manifestación del silencio administrativo en materia tributaria, según las consideraciones realizadas en este acápite.

A. Silencio positivo

En consonancia con lo que se ha indicado en secciones previas, el silencio que ocasione un acto presunto de contenido favorable para el administrado debe necesariamente estar regulado por ley. En el ordenamiento tributario costarricense, dicho presupuesto se cumple, si bien no textualmente, si sistemáticamente a partir del plazo que ofrece el artículo 119 del CNPT para dar respuesta a la consulta tributaria y el efecto que conlleva su omisión, no siendo posible aplicarlo en otro escenario¹⁰⁷.

Empero, antes de ahondar en la forma de manifestación del “silencio administrativo” en materia tributaria y con el propósito de entender la figura de la consulta tributaria, es más que necesario hacer una sucinta revisión de sus principales características. En términos generales, establece el artículo 119 del CNPT:

“Quien tenga un interés personal y directo puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad

¹⁰⁷ Así ha sido confirmado en sede administrativa por el Tribunal Fiscal Administrativo, v.gr. por Fallo No. 270-2002, al manifestar que: “(...) el silencio administrativo positivo, únicamente se da, en materia tributaria, en el caso de una consulta formulada acorde con lo establecido en el artículo 119 del Código Tributario”. En sede jurisdiccional también se ha mantenido ese razonamiento, v.gr. Resolución No. 397-2013 de la Sección Novena del Tribunal Contencioso Administrativo, al indicarse que el CNPT: “(...) prevé un único supuesto en el que se aplica el instituto del silencio positivo, este es, el contenido en el artículo 119 de dicho texto normativo”.

y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y debe expresar, asimismo, su opinión fundada (...)”.

Por situación de hecho concreta, establece el artículo 60 del Reglamento de Procedimiento Tributario (en adelante “RPT”), deberá entenderse aquella situación que es factible individualizar en todas sus características particulares. Mientras que, por actual, aquella que se desarrolle u ocurra en el presente o cuando su inicio sea inminente.

Según precedente del Tribunal Contencioso Administrativo, la consulta tributaria es una herramienta que permite a los sujetos pasivos plantearle a la Administración, una situación de hecho individualizable y actual, o presente, con el propósito de tener certeza y contar con seguridad jurídica sobre la aplicación e interpretación de determinada norma que pueda afectar su esfera jurídica¹⁰⁸. Es sin duda un instrumento de garantía de los principios autodeterminativo, autodeclarativo y autoliquidatorio del sistema tributario costarricense¹⁰⁹.

Independientemente de que los antecedentes jurisprudenciales reconozcan que la consulta tributaria se constituye en un instituto que permite al sujeto pasivo requerir un pronunciamiento de la Administración en cuanto a la comprensión y alcances de una norma tributaria, es relevante apuntar que a partir del momento en que el interesado plantea formal escrito de consulta, se inicia un procedimiento tributario. Al fin de cuentas, la consulta se presenta con el objetivo de obtener un resultado final que influye sobre su situación jurídica.

Añade el numeral 119 del CNPT, que la nota o el escrito en que se elabore la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y

¹⁰⁸ Concretamente se indicó que: “(...) la consulta tributaria constituye una herramienta que el ordenamiento jurídico posibilita a los sujetos pasivos (artículo 119 del CNPT) para que puedan presentar a la AT, una consulta formal sobre el criterio que ha de aplicarse a determinada situación tributaria, específica y concreta, en la que tengan algún grado de duda razonable respecto de la manera en que ha de procederse a efectos de cumplir con sus obligaciones formales o materiales”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 94-2020.

¹⁰⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 997-2019.

con indicación de la fecha de su presentación debe devolverse como constancia de recibido al interesado. Sin embargo, también podrán presentarse consultas por correo electrónico, en cuyo caso, deberá remitirse debidamente firmada de manera digital.

En cuanto a los requisitos generales que debe cumplir una consulta tributaria al momento de presentarse, so pena de que se declare inadmisibile, el numeral 63 del RPT establece que necesariamente habrá de indicarse el nombre del o los interesados, plantear la situación de hecho concreta y actual, exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos que motivan la consulta, exponer los argumentos que respaldan la opinión fundada, indicar el o los tributos afectados y los respectivos período fiscales, y señalar un medio para recibir notificaciones.

Cabe acotar que, serán inadmisibles las consultas en los siguientes supuestos, que se derivan de la interpretación conjunta del numeral 119 del CNPT y 60 del RPT; (1) que versen sobre hechos o situaciones “pasadas”¹¹⁰, (2) que tratándose de un negocio en fase inicial, que este no se encuentre encaminado al inicio efectivo de operaciones¹¹¹ (3) que el solicitante haya obtenido ya un criterio de la Administración sobre la misma materia, (4) que ésta se haya pronunciado sobre el asunto con ocasión de una situación de comprobación al consultante (5) o que el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus obligaciones tributarias¹¹².

La competencia para contestar las consultas tributarias recaerá en la Dirección General del órgano competente correspondiente; *v.gr.* consultas que se presenten ante la Dirección General de Hacienda (en adelante “DGH”). En caso de que sean presentadas ante la Dirección General de Tributación (en adelante “DGT”), las consultas

¹¹⁰ Según el artículo 60 del RPT: “*Se entiende que un hecho o situación es pasada, cuando se refiera a hechos generadores de la obligación tributaria, cuyo plazo para declarar o para pagar haya expirado.*”

¹¹¹ Véase el artículo 60 del RPT

¹¹² Véase el artículo 65 del RTP y 119 del CNPT.

serán analizadas y tramitadas por la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria¹¹³.

El artículo 119 del CNPT agrega que las contestaciones a las consultas tributarias tendrán carácter informativo y el interesado no podrá entablar recurso alguno contra esa contestación. Sobre la respuesta a la consulta tributaria, adiciona textualmente el numeral 61 del RPT: “(...) *solo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria en el caso concreto consultado*”.

Pese a que no es el objeto principal que persigue el presente ensayo, vale detenerse en este apartado a referirse someramente al efecto informativo, vinculante e inimpugnable de la respuesta a la consulta tributaria que, en principio, presenta falencias no menos importantes e indirectamente incide con el silencio positivo.

El carácter “informativo” de la consulta se encuentra incluido en el propio artículo 119 del CNPT y por este, de acuerdo con una de las acepciones que establece el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), debe entenderse como “enterar o dar noticia de algo”. En aplicación de lo anterior, la respuesta a una consulta tributaria se encarga, por ende, de enterar o dar noticia al sujeto consultante del criterio e interpretación que hace la DGT sobre determinada situación.

Por otra parte, es diáfano indicar que el CNPT es omiso en cuanto al efecto vinculante que tiene la contestación de una consulta tributaria. En realidad, es el RPT en su artículo 61 que literalmente indica que el criterio vertido solo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria en el caso concreto consultado; circunstancia que podría conducir a concluir que habría una extralimitación de potestades reglamentarias del Poder Ejecutivo que, en la práctica, trae consecuencias no menos importantes.

¹¹³ Véase el artículo 62 del RPT.

Múltiples son las ocasiones en que la Administración se aprovecha de ese grado de vinculación para manifestar que la respuesta a una consulta tributaria surte efectos únicamente para el consultante y que, por ende, no puede ser utilizada como referencia para otro caso, aun siendo similar¹¹⁴. Sobre el particular, se está en absoluto desacuerdo.

En primer término, porque ese carácter de vinculante se incluye vía reglamentaria y no está regulado en la ley. Además, porque la vinculatoriedad supondría una limitación para eventuales cambios de criterio de la Administración Tributaria en ulteriores fiscalizaciones realizadas a los contribuyentes y en relación con la postura que se sostuvo anteriormente con ocasión de la respuesta a la consulta.

Por esta razón, al margen del grado de vinculación que otorga el artículo 61 del RPT a las consultas, la conclusión a la que llegue el órgano competente en una contestación funciona como una especie de “jurisprudencia administrativa” que informe (como bien lo indica el CNPT), oriente, facilite y uniforme el ordenamiento tributario en procura de la seguridad jurídica de los contribuyentes,¹¹⁵ tanto en favor del sujeto activo como del sujeto pasivo.

Lo anterior, en el sentido de que un pronunciamiento o una contestación que emita la DGT o la DGH sobre algún caso podría tomarse como referencia para otro, siempre y cuando se reúna el mismo cuadro fáctico o, al menos, se asemeje. Valga aclarar, esto no significa un cheque en blanco para que la Administración Tributaria pueda aplicar,

¹¹⁴ “(...) debemos aclarar, en primer lugar que mediante ese oficio la Dirección General de Tributación, atendió una consulta formulada conforme al artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por otro contribuyente, para otra situación de hecho concreta, y según ese artículo y el artículo 61 del Reglamento de Procedimiento Tributario, surte efectos únicamente ante ese consultante”. Dirección General de Hacienda, Resolución DGH-035-2020.

¹¹⁵ Lo expuesto, tal como sucede con los pronunciamientos de la Procuraduría General de la República que, si bien son de acatamiento obligatorio para la Administración consultante, también constituyen jurisprudencia administrativa. A modo de referencia, se ha reconocido que: “(...) la vinculatoriedad de los dictámenes es sólo es para la Administración consultante, no así para el resto de la Administración, para quienes constituye únicamente jurisprudencia administrativa (...) Es claro entonces que el efecto primordial de la jurisprudencia administrativa será, entonces, orientar, facilitar y uniformar las decisiones de los órganos de la Administración activa (...)”. Procuraduría General de la República, Dictamen C-106-2016.

v.gr. en procesos de fiscalización, criterios subjetivos, antojadizos y desactualizados a cualquier escenario¹¹⁶.

La imposibilidad de recurrir la contestación a la consulta tributaria, circunstancia que se introdujo al CNPT mediante Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012 denominada “*Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*”, es indudablemente otro de los enormes yerros que presenta el instituto de la función consultiva. A partir de dicha reforma, se excluyó la posibilidad de interponer recurso de apelación¹¹⁷ ante el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante “TFA”), órgano de “plena jurisdicción”¹¹⁸ y superior jerárquico impropio de la Administración Tributaria, en contra de la resolución administrativa que resuelva la consulta tributaria.

A este respecto, la versión vigente del artículo 156 del CNPT establece que cabrá recurso de apelación para conocimiento del TFA únicamente¹¹⁹ contra las resoluciones mencionadas en los artículos 29¹²⁰, 40 (resoluciones referentes a plazos para pagos)¹²¹, 43 (reclamos por pagos en exceso), 102 (peticiones fundadas en razones de legalidad) y 146 (resolución que resuelve recurso de revocatoria en un procedimiento determinativo), y en el párrafo final del artículo 168¹²² del mismo cuerpo normativo.

¹¹⁶ De previo, obligatoriamente deberá valorar las particularidades de cada caso con el mayor grado de análisis técnico posible.

¹¹⁷ La exclusión se hizo tanto en el artículo 119, como en el 156 del CNPT.

¹¹⁸ Véase el artículo 158 del CNPT.

¹¹⁹ Pese a que el artículo 156 del CNPT no lo incluye dentro de sus presupuestos, debe indicarse que el artículo 150 del mismo texto incluye la posibilidad de recurrir ante el Tribunal Fiscal Administrativo las resoluciones administrativas derivadas de procedimientos sancionadores.

¹²⁰ La redacción original del CNPT que entró en vigor el 3 de mayo de 1971 contemplaba la figura del domicilio especial, la cual solo podía ser denegada mediante resolución fundada de la Administración Tributaria y contra la cual, podía interponerse recurso de apelación. Con la reforma al CNPT mediante Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012, ésta se deroga y actualmente la redacción del artículo 156 del CNPT resulta incongruente.

¹²¹ V.gr., la facultad que tiene el sujeto pasivo para interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria planteado contra una resolución liquidadora, acorde con el artículo 88 del RPT.

¹²² En la actualidad se trata del artículo 191 del CNPT, que establece la posibilidad de impugnar la resolución que deniegue la cancelación de los créditos indicados en el artículo 189 del CNPT, que, vale aclarar, por Ley No. 7535 se traspasó del antiguo 157 al 166, y posteriormente mediante Ley No. 9069 pasó del 166 al 189 del CNPT.

Más allá del carácter “informativo” que pueda llegar a tener la respuesta a una consulta tributaria, según los términos comentados, impedirle expresamente al sujeto pasivo recurrir lo resuelto en un caso consultado se torna contrario al Título VI denominado “Derechos y Garantías del Contribuyente”, incorporado al CNPT en el año 2012 por la misma ley de previa cita. A simple vista, y al menos en este punto en particular, la reforma resultó incongruente para el objetivo que persiguió.

El meollo del asunto se traslada también a la sede jurisdiccional, donde el Tribunal Contencioso Administrativo¹²³ y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia¹²⁴ han señalado que no es propio ni conveniente el control de legalidad de la contestación a una consulta tributaria; aun y cuando el artículo 49 de la Constitución Política establece una jurisdicción contenciosa–administrativa competente para ejercer el control universal de la función administrativa.

Jurisprudencialmente se han identificado al menos cuatro posibles respuestas que derivan de la formulación de una consulta tributaria, a saber: (1) rechazo “*ad portas*”, por falta de requisitos o casos que versen sobre presupuestos de admisibilidad, (2) rechazo expreso, por no compartir la interpretación del sujeto consultante, (3) aprobación expresa, por estar de acuerdo con el razonamiento planteado por el sujeto consultante

¹²³ El Tribunal Contencioso Administrativo aseveró que: “(...) tratándose de una función consultiva la impugnada - esto es cuando hay un pronunciamiento de fondo sobre el tema consultado-, y no repercutiendo en ningún acto de afectación del contribuyente consultante y ahora actor, se estima que no es propio ni conveniente el control de legalidad delegado en esta Jurisdicción conforme al mandato del artículo 49 de la Constitución Política, ya que en nada puede incidir este Tribunal en aquella función, por ser propia y exclusiva de la Administración activa”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, No. 33-2014.

¹²⁴ De hecho, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia aseveró: “El elemento determinante para revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa es, como se dijo, que las conductas formales generen efectos sobre la esfera jurídica del sujeto demandante, tal es la premisa del artículo 36.c del CPCA cuando establece que la pretensión será admisible respecto de “Los actos administrativos, ya sean finales, definitivos o de trámite con efecto propio”. Y ello precisamente no se cumple respecto de los actos 382-2014 del Tribunal Fiscal Administrativo, DGT-228-2011 y DGT-036-2014 de la Dirección General de Tributación objeto de la pretensión anulatoria en este proceso. Igual suerte corre el argumento de la recurrente en el sentido de que los fallos del TFA agotan la vía administrativa, según ha reconocido por la Sala Constitucional, pues se insiste, la existencia de fase recursiva en la vida administrativa por sí mismo no es indicativo de causación de efectos sobre la esfera jurídica de un administrado, máxime cuando –como se indicó- la consulta tiene por finalidad orientar la conducta del sujeto consultante”. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0997-2019.

y, (4) aprobación tácita (sic), por ausencia de respuesta en el plazo de ley y que corresponde a un acto presunto de contenido favorable.

De todos estos, los supuestos (1) y (2) han sido considerados como inimpugnables, no solo en la sede administrativa por disposición normativa expresa – artículos 119 y 156 del CNPT – sino también en la sede jurisdiccional¹²⁵. Lo precedente, por considerar que la afectación sería nula por no existir modificación alguna a la situación jurídica anterior al momento de plantear la consulta¹²⁶.

Al contrario, en casos de aprobación expresa o presunta a una consulta tributaria, los precedentes aludidos han sostenido la premisa de que el oficio de contestación que emite la Administración competente cumple el criterio de un acto administrativo de contenido favorable en beneficio del administrado y, por lo tanto, genera efectos ampliativos en su esfera jurídica.

Concretamente sobre la aprobación expresa, poco o ningún sentido tendría impugnar una contestación que ha sido favorable. En cuanto al rechazo *ad portas*, el CNPT explícitamente menciona aquellos escenarios en que la Administración no tendría la obligación de dar respuesta a una consulta que incumpla los requisitos de admisibilidad, por lo que tampoco sería razonable acudir a sede jurisdiccional en reclamo de ello.

En torno al rechazo expreso, si bien la posición de Sala Primera es que este no se puede impugnar en sede jurisdiccional por no “haber afectación o modificación a la situación jurídica del consultante”, lo cierto es que la contestación a la consulta constituye un acto administrativo resolutorio que deniega una interpretación jurídica sobre determinada situación fáctica.

¹²⁵ En ese sentido se ha pronunciado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *v.gr.*, a través de la Resolución No. 0130-2016, Resolución No. 0288-2017 y de la Resolución No. 0997-2019.

¹²⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0130-2016.

De este modo, no se comparte el criterio esbozado por ese órgano superior, en el tanto por disposición constitucional toda la función administrativa estará sujeta al contralor jurisdiccional allí establecido, lo que incluye sin lugar a duda el ejercicio del poder tributario. Afirmar lo contrario, sería avalar ámbitos de poder administrativo no susceptibles de revisión jurisdiccional, en completa contradicción con la evolución histórica que tiende a reducir tales ámbitos¹²⁷.

Sobre la aprobación tácita, en principio, no sería razonable impugnar en sede contenciosa-administrativa un acto presunto estimatorio que ha generado un beneficio a la esfera jurídica del consultante. No obstante, a partir de las apreciaciones que se harán en los siguientes párrafos, surge otro posible escenario cuando el silencio se ha materializado y tiempo después la Administración desea modificar el criterio aprobado.

Así las cosas, habiendo analizado las principales características y las consecuencias que puede derivar de su formulación, es necesario entender cómo se manifiesta el silencio positivo en la consulta tributaria.

Presentada la nota o el escrito por el cual se exponga la consulta y habiendo cumplido con todos los requisitos formales, indica el propio artículo 119, la DGT o la DGH disponen de cuarenta y cinco días para dar respuesta y, si al vencimiento de dicho término no dicta el oficio de contestación, *“se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si este la ha expuesto”*.

Véase que la norma concede a la Administración un plazo de cuarenta y cinco días, que deben entenderse hábiles en virtud del inciso b) del artículo 10 del CNPT, para emitir una conducta formal. Si transcurrido el plazo no hay respuesta, surge entonces el incumplimiento a su obligación de resolver y, por ende, se configura una inactividad formal por parte de la Administración.

¹²⁷ Adicionalmente, no está contemplado en las exclusiones del artículo 3 del CPCA, por lo que no se encuentra sustento normativo suficiente para esta postura jurisprudencial, en contrapelo de la tutela judicial efectiva.

Ahora bien, la norma reglamentaria va más allá de lo deseado, según lo indicado en el artículo 66 del RPT, y una vez más pareciera que el Poder Ejecutivo extralimita sus potestades reglamentarias. En particular, añade que el silencio operará cuando la consulta reúna todos los requisitos que se exigen¹²⁸, siempre y cuando se exponga la interpretación del consultante y se limitará al caso concreto consultado.

En suma, si la consulta planteada no versa sobre un hecho en que pueda declararse inadmisibile, cumple con los requisitos que exige el ordenamiento y se fundamenta en datos exactos, transcurridos los cuarenta y cinco días hábiles sin respuesta alguna por parte de la Administración, su interpretación deberá entenderse por aprobada. Es decir, se entenderá por realizado el silencio positivo, a través del acto presunto estimatorio.

Acorde con lo indicado en apartados anteriores, para aplicar el silencio positivo en vía común administrativa es necesario proseguir el procedimiento estipulado en el artículo 7 de la Ley No. 8220. Es decir, que vencido el plazo de resolución que otorga el ordenamiento a la Administración para que se pronuncie, bastará con que el administrado presente una declaración jurada, debidamente autenticada, haciendo constar que ha cumplido todos los requisitos necesarios.

Para el caso de la consulta tributaria, dicho procedimiento es prescindible, con arreglo de lo que explicará a continuación. Ante todo, porque el artículo 119 del CNPT no da cabida a interpretar que deba cumplirse requisito adicional para que opere el silencio positivo y, en segundo lugar, porque el objeto de la consulta no es la obtención de un permiso, una licencia o una autorización en los términos que plantea la Ley No. 8220, ni mucho menos una aprobación de la cual la ley ni si quiera hace mención.

¹²⁸ Ello hace eco de la insistencia de la jurisprudencia en cuanto al cumplimiento pleno de los requisitos sobre la solicitud efectuada, con base en la LGAP.

En esencia, la consulta tributaria es un mecanismo consultivo que tiene como propósito dejar manifiesto el criterio y la interpretación de la Administración sobre determinada situación de hecho real y concreta, mas no presenta similitudes con las figuras antes descritas ni podría subsumirse en alguna de ellas, pues reviste una naturaleza propia y particular que regula el CNPT.

Así lo entendió la DGT al momento de la entrada en vigor de la Ley No. 8220 en el año 2002, toda vez que a los meses de su vigencia emitió la Directriz No. 011-2002 del 6 de junio de ese mismo año. Recién en su introducción, enfatizó:

“En lo relativo al procedimiento del silencio positivo este no aplica, dado que la consulta tributaria opera bajo este principio y las peticiones reclamos no constituyen autorizaciones, permisos o licencias”.

En el cuerpo del documento, la DGT desarrolló dicha afirmación en congruencia con la redacción del artículo 119 y concluyó que, si la consulta no es atendida en cuarenta y cinco días, se entenderá por aprobada la interpretación del consultante, siempre y cuando se reúnan todos los requisitos que se exigen.

De lo anterior se colige, para que se materialice el silencio positivo en una consulta tributaria no es necesario acogerse el procedimiento incluido en la Ley No. 8220; únicamente, deberá haber acaecido el plazo establecido por el ordenamiento jurídico y el sujeto consultante deberá haber cumplido todos los requerimientos que determinan el CNPT y el RPT.

Teniendo claro lo descrito, vale retomar el quinto párrafo del artículo 119 del CNPT y leerlo en consonancia con el párrafo sexto, que de forma expresa indican:

“Para evacuar la consulta, la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si este la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración”.

Obsérvese que el “dicha aprobación” alude, en realidad, al acto presunto estimatorio que emana de la inactividad de la Administración. Es necesario enfatizar en esta situación, porque el numeral 119 del CNPT no contempla el cambio de criterio de la Administración para casos de aprobaciones expresas.

Es menester aclarar, que cuando el artículo 68 del RPT estipula que la Administración puede cambiar su criterio en cualquier momento en relación con lo consultado, debe entenderse que refiere a la aprobación por acto presunto estimatorio. Si, por el contrario, se interpreta que dicha norma aplica para las aprobaciones expresas, se estaría incurriendo, nuevamente, en una extralimitación de las potestades reglamentarias.

Por consiguiente, al tratarse de un acto de contenido favorable para el contribuyente¹²⁹, si la Administración desea ir en contra de su propio acto, debe necesariamente recurrir a las únicas excepciones que así se lo permiten, a saber: revocación, declaración por nulidad absoluta evidente y manifiesta, o interponer un proceso de lesividad, según se indicó en apartados previos.

Téngase presente, nuevamente, que, en materia de procedimiento tributario, a falta de norma expresa en el CNPT, “*se deben aplicar las disposiciones generales del procedimiento administrativo*”¹³⁰. Ergo, al ser ayuno dicho texto en cuanto a la forma en que la Administración puede modificar un criterio por aprobación expresa, debe acudir a los mecanismos de supresión de actos administrativos que establece LGAP.

¹²⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0130-2016 y Resolución No. 0997-2019.

¹³⁰ Recuérdese el artículo 155 del CPNT, antes mencionado.

Ese razonamiento sostuvo ya hace varios años la Procuraduría General de la República (en adelante “PGR”), el cual vale traer a colación por su importancia:

*“Ello significa que, si los efectos de lo resuelto por la Administración están referidos a una situación de hecho concreta y actual y benefician únicamente al consultante, debe necesariamente considerarse que éste adquiere derechos subjetivos a partir de ese pronunciamiento y sobre los aspectos resueltos en la consulta. En este sentido, se considera que cuando la Administración se ha pronunciado sobre lo planteado por un administrado, en ejercicio de la competencia asignada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y desea modificar lo resuelto por considerar que contiene vicios de legalidad, debe, necesariamente recurrir a la declaratoria de lesividad del acto (tratándose de nulidad absoluta), o bien a la declaración de nulidad absoluta, evidente y manifiesta, si así fuera el supuesto”.*¹³¹

A pesar del tiempo transcurrido y pese a la reforma introducida al artículo 119 por Ley No. 9069 que introdujo el carácter “informativo” a la consulta, el criterio expresado por la PGR debe hoy mantener vigencia. Lo anterior, porque por más carácter informativo que se le quiera otorgar a una consulta tributaria, éstas generan efectos jurídicos cuando se traten de aprobaciones expresas o presuntas.

No obstante, adicional a la declaratoria de nulidad absoluta evidente y manifiesta, y a la declaratoria de lesividad que contempla el artículo 173 del LGAP, se observa también válido optar por el mecanismo de revocación que regulan los artículos 152, siguientes y concordantes de ese mismo texto normativo.

En materia tributaria es factible que la Administración, en ejercicio de sus potestades discrecionales, considere que la respuesta a una consulta tributaria emitida en un determinado momento ya no es conveniente, oportuna, ni de mérito y que, si

¹³¹ Procuraduría General de la República, Dictamen C-055-98.

continúa vigente, puede eventualmente traer efectos perjudiciales al interés público¹³²; por ende, es necesario revocar el criterio inicialmente vertido.

Para acudir a este instrumento de supresión de actos administrativos, la Administración deberá tomar en cuenta el dictamen previo y favorable de la Contraloría General de la República, así como el reconocimiento e indemnización completa de los daños y perjuicios que pueda causar¹³³ al contribuyente la revocación de la contestación a la consulta tributaria.

En el caso de aprobación presunta, se haya un mayor problema. Al respecto, el artículo 66 del RPT dispone que acaecido el silencio positivo la Administración puede pronunciarse con posterioridad y si lo resuelto contradice la interpretación del consultante deberá entenderse “revocado el acto”¹³⁴; frase un tanto controvertida y que, una vez más, va más allá de lo que establece el CNPT.

De nuevo, el ordinal 119 literalmente menciona que la aprobación presunta se limita al caso consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurra con posterioridad a la notificación de la resolución que en un futuro dicte la Administración. En la práctica, quiere decir que, si al día hábil número cuarenta y seis el consultante no tiene respuesta, su aprobación se entiende por aprobada; pero, si al día hábil número sesenta la Administración responde, el silencio positivo habrá operado únicamente en esos catorce días.

En uno de los pocos antecedentes sobre silencio administrativo en materia tributaria, por Oficio DGT-1712-2019 del 1 de octubre del 2019 la DGT concluyó que:

¹³² Véase el artículo 152 de la LGAP.

¹³³ Véase el artículo 155 de la LGAP.

¹³⁴ En principio, la contestación tardía que modifique el criterio de un acto estimatorio tampoco tendrá recurso alguno en vía administrativa, acorde la lectura e integración del artículo 119 del CNPT y 67 del RPT.

“Una vez realizado el conteo de los días que transcurrieron entre la fecha de presentación de la consulta (05 de junio de 2019) y la fecha en que se le notificó el oficio N° DGT-1348-2019 de 8 de agosto de 2019, que dio respuesta a lo consultado (02 de setiembre de 2019) se determina que el oficio mencionado fue puesto en conocimiento del consultante en un plazo que supera los 45 días – entendidos como hábiles- dispuestos en el numeral 119 del Código, por lo que se tiene por operado el silencio positivo. Se entiende por aprobado el criterio del consultante expuesto líneas arriba, únicamente por el plazo que transcurrió entre la fecha de la consulta y la fecha de la notificación del oficio mencionado, sea hasta el 02 de setiembre de 2019. Posterior a dicha fecha –y para hechos generadores de obligaciones tributarias con posterioridad a la fecha de notificación- debe aplicarse el criterio vertido por la Administración en el oficio DGT-1348-2019 de cita”.

Aun cuando la DGT reconoce el silencio positivo en dicho caso, el oficio citado *supra* tiene imprecisiones técnicas. Ello, toda vez que el silencio opera a partir del día siguiente en que vencen los cuarenta y cinco días hábiles con que cuenta la Administración para dar respuesta a lo consultado, no desde la fecha en que se presentó la consulta tributaria.

Más allá de lo anterior, lo importante es resaltar que, al ser el CNPT una ley especial y encontrar el tema norma expresa que lo regula, no es posible aplicar la regla contenida en el artículo 331.2 de la LGAP. Se atreve a concluir, el CNPT regula una “supresión especial” del acto presunto estimatorio.

A decir verdad, el problema es la norma reglamentaria que utiliza una retórica algo confusa al incluir “se entiende revocado el acto” cuando la contestación posterior al plazo de los cuarenta y cinco días hábiles contradice la interpretación del consultante. En sentido estricto y técnico el acto no se revoca, al menos no en los términos del ordinal 152 de la LGAP.

En esencia, el silencio positivo en materia tributaria no tiene mayores beneficios. Acorde con el párrafo sexto del artículo 119 del CNPT, si opera el silencio y la Administración está en desacuerdo con la posición del consultante, esta siempre va a poder cambiar de criterio a futuro, nunca retroactivamente. Dicho en otras palabras, el silencio positivo está sujeto a una suerte de condición suspensiva, que es básicamente el pronunciamiento extemporáneo de la Administración competente.

Francamente, que la Administración pueda variar a futuro el criterio aprobado de un acto presunto estimatorio no es del todo inapropiado¹³⁵. Previendo las críticas que puedan surgir de esa interpretación, tómesese en cuenta que, en la práctica, el volumen de consultas que llegan las oficinas de la DGT o la DGH es significativo, por lo que es “normal” que la atención de estas, tarde más de los cuarenta y cinco días hábiles que establece la ley.

Por esta razón, ante una eventual oleada de consultas tributarias, la Administración podía verse en problemas para darles la debida atención por falta de recursos; y, en el entendido de que estas cumplan con todos los requisitos de admisibilidad, operaría un silencio positivo de forma masiva, posiblemente en detrimento de las finanzas públicas.

Si la Administración no pudiese variar el criterio de acuerdo con las facultades que brinda el 119 del CNPT, tendría entonces que iniciar a gran escala una seguidilla de procedimientos para revocar los actos presuntos estimatorios (implicaría indemnización

¹³⁵ Un antecedente relevante y vinculado con esta materia es el siguiente: “(...) es menester reseñar la conocida polémica en torno a la redacción del artículo 166 del Modelo de Código Tributario para América Latina relativo a las consultas; en la propuesta inicial de la Comisión redactora del Modelo, en postura defendida personalmente por VALDÉS COSTA, se optaba por la solución de que si el contribuyente, a la hora de consultar, había dado una interpretación de su caso y la Administración no contestaba, reiterada la solicitud sin resolución, debía darse por válida la interpretación propuesta por el contribuyente. El peligro de esta regulación, destacado especialmente por RAPOPORT, llevó a la solución que parece más razonable; aun en el caso de que la consulta no sea vinculante, mientras no haya resolución, el contribuyente puede aplicar la interpretación que ha propuesto sin incurrir en responsabilidad, pero ello no evitaría que la Administración pudiera resolver tardíamente en un sentido contrario a lo planteado por el particular”. César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 122.

de daños y perjuicios), declaratorias de nulidad absoluta, evidente y manifiesta o declaratorias de procesos de lesividad, que eventualmente implicarían costas procesales.

Entonces, si la crítica fuese que “la Administración no debería poder variar de criterio una vez operado el silencio positivo por respeto al principio de seguridad jurídica”, se considera necesario ampliar los cuarenta y cinco días hábiles con los que cuenta la Administración para dar respuesta a la consulta tributaria¹³⁶.

Por otra parte, se ve improbable que haya aprobaciones en masa por silencio positivo a raíz de interpretaciones absurdas o contrarias al ordenamiento jurídico. Al respecto, el párrafo final del artículo 119 incluye un mecanismo de defensa para impedir que sujetos puedan aprovecharse del silencio positivo en materia tributaria, lo cual es adecuado para evitar consultas fraudulentas o con tendencias evasivas.

Tajantemente, indica la norma que: “*es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante*”. De manera que, la Administración ostenta suficientes facultades para rechazar o declarar inadmisibles consultas tributarias que se funden en información falaz, imprecisa e inexacta.

Resumiendo lo hasta ahora expuesto, en el ordenamiento tributario costarricense la única forma en que se manifiesta el silencio positivo es mediante la consulta tributaria contemplada en el artículo 119 del CNPT. Si una vez presentado el escrito formal, que deberá necesariamente cumplir con todos los requisitos de admisibilidad, transcurren cuarenta y cinco días hábiles sin respuesta por parte de la Administración, el silencio operaría sin trámite adicional.

¹³⁶ A modo de referencia, la Ley General Tributaria de España contempla un plazo de seis meses para que la Administración conteste las consultas tributarias. El sistema inclusive es mucho más rígido, pues expresamente indica su artículo 88 que “*la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta*”.

De forma inmediata, nacerá un acto presunto estimatorio con consecuencias sobre la situación jurídica del consultante. Posterior a ello, la DGT o la DGH pueden emitir la contestación a destiempo y, si no coincide con la interpretación aprobada por silencio positivo, sencillamente el cambio de criterio aplicará a futuro.

B. Silencio negativo

Líneas previas se mencionó que en materia tributaria el silencio negativo se presenta, primordialmente, en la petición que regula el artículo 102 del CNPT; esta es, la petición tributaria. Con el objeto de efectuar el mismo análisis que se hizo en el apartado anterior, es una exigencia desmenuzar sus principales características para luego entender la forma en que se manifiesta el “silencio administrativo”.

En lo que interesa, establece la norma aludida:

“Artículo 102 – Plazo 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 (...).”

Destaca el artículo 55 del RPT, la petición que no se presente en forma personal en las oficinas de la Administración Tributaria, tendrá que estar debidamente autenticada por un abogado o notario público. Valga aclarar, con la entrada en vigor de la Resolución DGT-R-17-2020 de la DGT, en tesis de principio, a partir del 28 de agosto del 2020 toda

petición tributaria se presentará mediante el nuevo sistema digital denominado “Plataforma de Trámite Virtual” (TRAVI)¹³⁷.

Continúa agregando el numeral 55, el contenido de la petición tributaria deberá indicarse el fundamento legal que conlleva a presentar el reclamo, una exposición clara y precisa de los hechos concretos, indicar un medio para recibir notificaciones y los demás requisitos que se exijan, según el tipo de petición de que se trate. En caso de que el documento no cumpla los requisitos previstos en el RPT, la Administración competente de resolver requerirá al interesado el cumplimiento de estos en un plazo de diez días hábiles¹³⁸.

A diferencia de las consultas tributarias que suelen ser resueltas por la DGH o la DGT, la competencia para resolver las peticiones recae sobre el Director General de la Administración Tributaria o los Gerentes de las Administraciones Tributarias¹³⁹. No obsta indicar, en la práctica el interesado se encuentra facultado para presentar una petición ante la DGH y ésta será atendida por dicho órgano¹⁴⁰.

Acorde con lo indicado supra, en el ordenamiento tributario existen distintos tipos de peticiones y cada una de ellas tiene requisitos especiales. Por mencionar algunas: solicitud para la actualización del porcentaje de retención que aplican las entidades

¹³⁷ Mediante dicha resolución la DGT estableció el uso obligatorio de los servicios de la plataforma TRAVI, para la presentación de trámites y gestiones ante la Administración Tributaria. Es importante recordar que el artículo 56 del RPT ya regulaba la posibilidad de presentar peticiones por medios electrónicos, siempre y cuando el obligado tributario disponga de la firma digital válidamente expedida.

¹³⁸ Véase el artículo 59 del RPT.

¹³⁹ Véase el artículo 58 del RPT.

¹⁴⁰ A modo de ejemplo, ante una petición presentada ante la Dirección General de Hacienda, por Resolución RES-DGH-035-2020 del 31 de junio del 2020 dicha oficina manifestó: *“De previo a ingresar al análisis es importante aclarar que si bien, el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, faculta la competencia para conocer de las peticiones de los particulares con la finalidad de que el interesado pueda dirigirse ante la Administración Tributaria a realizar la reclamación sobre el reconocimiento de un derecho mediante la aplicación de una norma jurídica a su situación concreta, le corresponde a quien atiende dicha solicitud por competencia, el determinar si el caso descrito por el peticionista efectivamente incurre en el supuesto que establece la norma, para así reconocer el derecho solicitado declarando con lugar la petición realizada (...) Habiendo analizado el concepto y los alcances del derecho de petición instaurado en la norma 102 del Código de Normas Procedimientos Tributarios, esta Dirección entra a conocer el fondo de lo peticionado”*.

procesadoras de pagos por medio de tarjetas de crédito o débito¹⁴¹, solicitud de autorización de períodos fiscales especiales¹⁴², solicitud de método especial de depreciación para la producción de determinado cultivo¹⁴³, solicitud de autorización para recibir donaciones deducibles del impuesto sobre la renta¹⁴⁴, solicitud de certificado de residencia fiscal¹⁴⁵, solicitud de reducción o eliminación de pagos parciales¹⁴⁶, entre otras tantas.

Vale aclarar, ese “otras tantas” no debe tomarse por menos. Y es que, la frase de “reclamaciones sobre un caso real, fundado en razones de legalidad” que incluye el artículo 102 del CNPT, podría dar espacio a interpretaciones erróneas – como ya ha sucedido – respecto a lo que abarca la petición tributaria, la cual no debe confundirse con solicitudes de información o la acción dirigida a cuestionar la validez de un acto administrativo, entiéndase la impugnación al traslado de cargos o un recurso ordinario.

En un lamentable – y pareciera que aislado – pronunciamiento del Tribunal Contencioso Administrativo, dicho órgano colegiado concluyó que la impugnación que interpone el contribuyente contra el traslado de cargos y observaciones encuadra dentro de los supuestos de una petición tributaria¹⁴⁷. En definitiva, no se puede estar más en desacuerdo con dicha posición, toda vez que el escrito de impugnación está regulado en el artículo 144 del CNPT e incluso encuentra especial desarrollo en los numerales 127 y 162 del RPT.

Tomando como base las anteriores precisiones, es ahora necesario enfatizar en el plazo que por ley se tiene para dar respuesta la petición del interesado. Según

¹⁴¹ Véase el inciso 5) del artículo 41 del Decreto Ejecutivo No. 41779 denominado “Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”.

¹⁴² Véase el artículo 7 del Decreto Ejecutivo No. 18445-H denominado “Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

¹⁴³ Véase inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Anexo II incluido en su Reglamento.

¹⁴⁴ Dirección General de Tributación, Resolución DGT-R-025-2016.

¹⁴⁵ Dirección General de Tributación, Resolución DGT-R-065-2018.

¹⁴⁶ Dirección de Recaudación de la Dirección General de Tributación, Directriz DR-014-2018.

¹⁴⁷ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, No. 130-2018.

establece el propio artículo 102 del CNPT, una vez presentada la petición la Administración cuenta con un plazo de dos meses – en el mismo sentido que la regulación del silencio negativo en la LGAP – para emitir la resolución que atienda el reclamo.

Si dentro de ese período la Administración contesta el reclamo y la respuesta es contraria a los intereses del peticionista, este podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. El anterior, es otro de los rasgos distintivos de la petición tributaria, en comparación con la consulta tributaria, por cuanto el numeral 156 del CNPT expresamente faculta al interesado para que pueda recurrir, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de notificación, la resolución administrativa que atienda la petición¹⁴⁸.

Ahora bien, si habiendo transcurrido más de dos meses posteriores a la presentación de la petición no hay respuesta por parte de la Administración, se presume que ésta es denegatoria y, por ende, el interesado podrá interponer los recursos y acciones que correspondan. En esencia, así se manifiesta el silencio negativo en materia tributaria.¹⁴⁹

Como se indicó con antelación, la declaratoria de inconstitucionalidad del agotamiento preceptivo de la vía administrativa impactó directamente en cuanto a la relevancia que tenía el silencio negativo; de lo anterior no se exceptúa el abordaje en materia tributaria, toda vez que simplificó considerablemente la tutela judicial efectiva en relación con los contribuyentes.

El reconocimiento del silencio negativo en el artículo 102 del CNPT ha emanado incluso de criterio vertido por la DGT, señalando en tal sentido que este operará cuando

¹⁴⁸ Véase el artículo 156 del CNPT.

¹⁴⁹ Razonamiento que fue confirmado en la Resolución No. 397-2013 de la Sección Novena del Tribunal Contencioso Administrativo, indicando en tal sentido: “*Caso contrario, en aplicación del artículo 102 del Código en referencia, la ausencia de norma habilitante hace presumir la denegatoria, cuando la Administración Tributaria no resuelve la petición en el plazo de dos meses (salvo plazo especial fijado de modo expreso, operando así un silencio negativo)*”.

se configure la inercia o inactividad de la Administración, habiendo transcurrido el plazo de dos meses¹⁵⁰ fijado por el ordenamiento, para dictar la resolución administrativa que atienda la petición del sujeto pasivo.

Corolario de lo expuesto, cuando el obligado tributario formule una petición y esta no se resuelva dentro de los dos meses siguientes a su presentación, se podrá interponer un recurso de apelación por silencio negativo ante el Tribunal Fiscal Administrativo o acudir a sede contencioso-administrativo para iniciar un proceso jurisdiccional, ya sea para cesar la omisión formal o bien para impugnar la denegatoria presunta, – al igual que en materia de Derecho Administrativo –; pero con un matiz particular que se evidenciará más adelante.

Si se ha optado por continuar en vía administrativa, una vez presentado el recurso de apelación, sea contra la denegatoria expresa o presunta, el órgano de la Administración que conozca el asunto debe emplazar al interesado para que, dentro del plazo de treinta días, se apersona al Tribunal con el propósito de que presente, si lo tiene a bien, los alegatos y pruebas pertinentes en defensa de sus derechos¹⁵¹.

De acuerdo con el principio de informalidad que rige el procedimiento administrativo, que bien lo entiende el artículo 87 del RPT, el obligado tributario también podrá presentar el recurso de apelación directamente ante el Tribunal Fiscal Administrativo. En caso de preferir dicha opción, ese órgano colegiado ordenará a la Administración remitir el expediente administrativo en un plazo de cinco días hábiles.

En último término, quedará a discreción del interesado elegir ante quien presentar el recurso de apelación – sea por denegatoria expresa o presunta – trátase del órgano de la Administración que inicialmente debió conocer la petición o directamente ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Valga agregar, en un caso de denegatoria expresa de la

¹⁵⁰ Dirección General de Tributación, Oficio DGT-659-2002.

¹⁵¹ Véase el artículo 156 del CNPT.

petición, no habrá mayor inconveniente o ventaja procesal para el interesado interponer el recurso en una u otra dependencia.

Si, al contrario, se trata de una denegatoria presunta producto de la inactividad administrativa, el interesado deberá valorar que, si la Administración ya se tomó más de dos meses en resolver el reclamo inicial, eventualmente podría omitir o ignorar el recurso de apelación por silencio negativo y ni siquiera emplazar al peticionista ante el Tribunal Fiscal Administrativo, operando un doble silencio.

Esta eventualidad fue reconocida por dicho Tribunal en un pronunciamiento ya de antaño, pero que sin duda puede ser hoy aplicable. En esa ocasión, dicho órgano superior afirmó que en caso de que el interesado haya presentado una petición, la Administración no haya resuelto en el plazo de dos meses, el peticionista haya presentado recurso de apelación por acto presunto negativo y nuevamente ocurra un silencio¹⁵², el sujeto tiene el camino abierto para interponer un recurso apelación por inadmisión con fundamento en el artículo 157 del CNPT¹⁵³.

Tómese en cuenta que aun habiendo acudido al mecanismo procesal del silencio negativo, la Administración se encuentra obligada a dar respuesta a la petición¹⁵⁴, haciendo eco de lo dispuesto en la LGAP. Recuérdese que esta “ficción jurídica” es facultativa para el justiciable y que su objetivo final es la búsqueda del despliegue de una conducta administrativa que resuelva el fondo asunto¹⁵⁵; razón que permite, aun

¹⁵² En virtud de que el CNPT es ayuno respecto al plazo que debe transcurrir para que opere un segundo silencio, debe interpretarse que el nuevo silencio operaría una vez transcurridos dos meses, acorde con el artículo 261 de la LGAP, de aplicación supletoria según el 155 del CNPT.

¹⁵³ Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 156-2000.

¹⁵⁴ Véase el artículo 58 del RPT.

¹⁵⁵ “(...) el ciudadano dispondrá de la facultad de optar entre beneficiarse de la posibilidad de acudir a la vía de recurso – posibilidad que abre el instituto del silencio – o esperar una resolución tardía; el silencio es por tanto un instituto concebido en beneficio del particular, lo que significa que sólo el particular puede acogerse a él, ya que la Administración no podrá ampararse en el silencio negativo para eludir su deber de resolver”. César García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi S.A., 2001), p. 160.

impugnado el acto presunto denegatorio ante el superior jerárquico, que la Administración se refiere a la petición inicial.

Partiendo de las anteriores reflexiones, parece ser, en tesis de principio, que en materia tributaria el silencio negativo operará únicamente en las peticiones con fundamento en el artículo 102 del CNPT. Al menos en esa línea, se pronunció el Tribunal Fiscal Administrativo mediante No. 142-2002; del cual se transcribe a continuación un extracto por resultar de interés:

*“Que este Tribunal reiteradamente, se ha pronunciado, en el sentido de que la denegatoria presunta o silencio negativo, previstos en el artículo 102 del Código Tributario, se refiere a los casos de peticiones que formulen lo contribuyentes sobre la aplicación del derecho a un caso concreto, sea que se refiere a aquellos casos en donde este procedimiento principia o se inicia por gestión del contribuyente, y no en aquellos casos de actuaciones o resoluciones que se dicten en inicio de procedimientos de determinación de obligaciones tributarias o de sanciones administrativas, en cuyo caso no rige el silencio negativo. En estos casos, las resoluciones deben dictarse dentro de los plazos a que se refieren los artículos 40, 146 y 163 del Código Tributario, sin que ello implique silencio negativo y si se dictan fuera de dichos plazos, no corren por el término excedido los intereses de ley”.*¹⁵⁶

Pese a ello y aun cuando la única referencia a un acto presunto denegatorio en el CNPT se encuentra en su artículo 102, no se coincide con dicha interpretación. Según se dijo previo, el silencio negativo tiene efectos estrictamente procesales que le permiten al administrado exigir el despliegue de la actividad administrativa inicialmente requerida¹⁵⁷, en procura del derecho fundamental de justicia pronta y cumplida.

¹⁵⁶ Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución No. 142-200.

¹⁵⁷ Óscar Eduardo González Camacho, La Justicia Administrativa Tomo II. (San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2002), p. 217.

Aunado a ello, no debe obviarse que el numeral 261 de la LGAP, de aplicación supletoria acorde con el 155 del CNPT, establece que el silencio negativo operará tanto en gestiones de oficio como en aquellas iniciadas a gestión de parte. Ergo, el “silencio administrativo” por acto presunto denegatorio también es aplicable en otros procedimientos – administrativos – tributarios; distinto es que su empleo, desde una visión litigiosa, sea idóneo.

Para que sea de mayor comprensión al lector, contéplase el siguiente escenario práctico, pero a su vez teórico. La Administración Tributaria le comunica a un contribuyente cualquiera el inicio de un procedimiento de fiscalización, emite una serie de requerimientos de información, prosigue con la propuesta de regularización, el sujeto pasivo manifiesta oposición, se dicta entonces el traslado de cargos y observaciones, el obligado interpone escrito de impugnación y, en respuesta, la Administración emite el acto final del procedimiento.

Contra esa resolución que determina la obligación tributaria, el sujeto pasivo se encuentra facultado para interponer recurso de revocatoria ante el órgano de la Administración que la dictó¹⁵⁸ dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes a su notificación¹⁵⁹. Si así lo decide, la resolución que resuelva el recurso de revocatoria deberá de emitirse en un plazo ordenatorio de treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación¹⁶⁰.

Sin necesidad de acudir a un estudio de campo para comprobarlo, la experiencia y la práctica en la materia conllevan a concluir que ese plazo de treinta días que tiene la Administración para dar respuesta el recurso de revocatoria, no se cumple. ¿Ha ocurrido un acto presunto denegatorio? ¿Puede el contribuyente interponer un recurso de apelación por silencio negativo para conocimiento del Tribunal Fiscal Administrativo?

¹⁵⁸ Véase el artículo 168 del RPT.

¹⁵⁹ Véase el artículo 145 del CNPT.

¹⁶⁰ Véase el artículo 147 del CNPT.

La respuesta a ambas preguntas es afirmativa. En efecto, ha acontecido una inactividad administrativa por gestión de oficio y el reclamo interpuesto por el contribuyente se entiende presuntamente denegado. A partir de esa omisión, es factible para el sujeto pasivo acudir en apelación por silencio negativo ante el superior jerárquico encargado de agotar la vía administrativa; si así lo desea.

Quiere decir, procesalmente es una facultad del contribuyente, pero, en realidad, no es necesario. En primer término, porque habiéndose emitido el acto final del procedimiento el sujeto pasivo puede acudir a la sede contenciosa-administrativa a interponer un proceso anulatorio contra dicho acto.

En segundo plano, debido a que si la Administración dicta fuera del plazo establecido por ley la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, el cómputo de intereses se mantiene suspendido durante todo el tiempo en que se haya excedido para la emisión de dicho acto¹⁶¹. En otras palabras, si el obligado tributario interpusiera un recurso de apelación por silencio negativo estaría automáticamente reactivando el conteo de intereses para su propio perjuicio.

Por último, cabe acotar que en la gran mayoría de casos los contribuyentes impugnan y recurren el procedimiento determinativo con el propósito de prolongar todo lo posible el eventual pago de las sumas dejadas de ingresar al Fisco. Tómese en cuenta que, hasta que no quede en firme el acto que determina la obligación tributaria, el sujeto inspeccionado no debe cancelar monto alguno¹⁶².

Como resultado de tales apreciaciones, se concluye que en el desarrollo de los procedimientos determinativos puede surgir un acto presunto denegatorio por parte de la Administración; empero, si bien el sujeto pasivo puede apelar dicha omisión para dar continuidad al procedimiento, su uso no es aconsejable.

¹⁶¹ Véase el artículo 40 del CNPT.

¹⁶² Véase el artículo 40 del CNPT.

Vale agregar, esa misma situación descrita acontece con los procedimientos sancionadores. Y es que, cuando consten acciones u omisiones constitutivas de infracciones administrativas, la Administración Tributaria deberá comunicarle al supuesto sujeto infractor una resolución sancionadora contra la cual podrá interponerse recurso de revocatoria dentro de los plazos establecidos por ley¹⁶³.

Ese recurso, que es facultativo, deberá ser resuelto por la Administración Tributaria en un plazo de treinta días hábiles posteriores a la fecha de su presentación. Si vencido el plazo no hay respuesta, igualmente se estará en presencia de un acto presunto denegatorio y cabe la posibilidad de acudir en apelación por silencio negativo ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Sin embargo, del mismo modo que sucede en el procedimiento determinativo, no es conveniente servirse de ese mecanismo procesal. Lo anterior, principalmente, porque el objetivo de impugnar un procedimiento sancionador también es extender todo lo que se pueda el pago de la sanción que se imputa y, además, ésta no generará intereses hasta los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución sancionadora¹⁶⁴.

Como conclusión para el presente apartado, es válido apuntar que el silencio negativo en materia tributaria aplica, esencialmente, cuando vence el plazo de dos meses que tiene la Administración para dar respuesta a la petición planteada con fundamento en el artículo 102 del CNPT. No obstante, es también posible acudir a dicha vía procesal en otros procedimientos tributarios, mas no acertado en la práctica.

V. CONCLUSIONES

- A) En la Roma antigua la regla a propósito de la interpretación jurídica del silencio, era aquella en virtud del cual se le otorgaba un valor neutro. Esta postura se resume en la frase atribuida a Paulo: “el que calla ciertamente no confiesa, sin embargo, es

¹⁶³ Véase el artículo 150 del CNPT.

¹⁶⁴ Véase el artículo 75 del CNPT

verdad que no niega”. Fue gracias al Derecho Canónico, que se positivizó lo que hoy se entiende por silencio positivo y por silencio negativo.

- B) El silencio no en sí mismo un acto administrativo, pues lo que hace el Derecho es interpretar la ausencia de manifestación de voluntad, denominándosele acto presunto; que a su vez despliega determinados efectos jurídicos. La inactividad formal administrativa es un requisito *sine qua non* para que surja el silencio jurídicamente relevante.
- C) El acto presunto estimatorio, “silencio positivo”, está previsto en el artículo 330 de la LGAP y requiere, aparte de la inactividad administrativa, que la materia dentro de la cual acontece no haya sido jurídicamente excluida (ambiental, demanial y urbanística) de estos supuestos.
- D) La distinción entre aprobación, autorización, permiso y licencia es de especial interés para efectos de la correcta aplicación del silencio positivo.
- E) Para operativizar el silencio positivo es necesario recordar que éste surge en el plazo de un mes (artículo 331 de la LGAP), y que, además, debe seguirse el procedimiento regulado en la Ley No. 8220.
- F) Una nota distintiva del silencio positivo es la prohibición legal que tiene la Administración Pública para suprimir este acto presunto estimatorio, a menos que acuda a los mecanismos de supresión de actos administrativos de contenido favorable contemplados en la LGAP.
- G) El silencio negativo es un mecanismo procesal que procura paliar la incertidumbre que genera la inactividad administrativa con ocasión de procedimientos administrativos constitutivos e impugnatorios (artículo 261 de la LGAP). Esta figura ha perdido relevancia en virtud de las reformas legales en materia procesal, pues

resulta más estratégico impugnar la conducta omisiva en sede jurisdiccional, que el acto presunto denegatorio.

- H) Los fundamentos del tratamiento jurídico que hace el Derecho Administrativo del silencio sientan las bases para comprender su particular aplicación en materia tributaria.
- I) El silencio positivo en Derecho Tributario se haya únicamente en la consulta tributaria con fundamento en el artículo 119 del CNPT, con abundantes características que lo diferencian de su homólogo en la LGAP.
- J) La consulta tributaria es un mecanismo consultivo que tiene por objeto dejar manifiesto el criterio y la interpretación de la Administración sobre determinada situación de hecho real y concreta.
- K) La jurisprudencia ha reconocido al menos cuatro posibles respuestas que derivan de la formulación a una consulta tributaria: (1) rechazo “*ad portas*”, por falta de requisitos o casos que versen sobre presupuestos de admisibilidad, (2) rechazo expreso, por no compartir la interpretación del sujeto consultante, (3) aprobación expresa, por estar de acuerdo con el razonamiento planteado por el consultante y (4) aprobación tácita (sic), por ausencia de respuesta en el plazo de ley y que corresponde a un acto presunto de contenido favorable.
- L) De conformidad con el artículo 119 del CNPT, el silencio positivo ocurre cuando habiendo transcurrido cuarenta días hábiles posteriores a la presentación del escrito de consulta tributaria, el órgano competente no emite respuesta. Empero, si la Administración atiende extemporáneamente la consulta y su oficio de contestación difiere con la interpretación del consultante, el acto presunto estimatorio se entiende por presumido, lo que cual acontece de una revocación *sui generis*.

- M) A efectos de evitar una posible oleada de aprobaciones de consultas tributarias por silencio positivo y en aras de titular la seguridad jurídica, es necesario ampliar el plazo de cuarenta y cinco días hábiles que establece el artículo 119 del CNPT.
- N) En tesis de principio, el silencio negativo en materia tributaria aplica únicamente para las peticiones con fundamento en el artículo 102 del CNPT, las que deben ser atendidas por la Administración en un plazo de dos meses. Sin embargo, al ser un mecanismo procesal que procura evitar dilaciones excesivas, es factible su aplicación en otros procedimientos tributarios; pero no es óptimo.

VI. **BIBLIOGRAFÍA**

Doctrina

Bocanegra Sierra, Raúl. *Lecciones sobre el acto administrativo*. Navarra: Arazandi S.A., 2012.

Brewer-Carías, Allan Randolph. *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2013.

Calvo Murillo, Virgilio. “El Silencio Positivo de la Administración Pública. Aspectos Doctrinales-Jurisprudenciales y Legales”. *Revista de Ciencias Jurídicas*, no. 58 (1987): 73-84.

Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. 40ma ed. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2000.

García de Enterría, Eduardo y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo I*. 4ta ed. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1988

García Novoa, César. *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Navarra: Arazandi S.A, 2001.

González Camacho, Óscar Eduardo. *La Justicia Administrativa Tomo II*. 1ra ed. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2002.

Jiménez Meza, Manrique, Ernesto Jinesta Lobo, Aldo Milano Sánchez y Óscar González Camacho. 1ra ed. *El Nuevo Proceso Contencioso-Administrativo*. San José: Escuela Judicial del Poder Judicial, 2006.

Jiménez Meza, Manrique. *Derecho Constitucional y Administrativo*. 4ta ed. ampliada. San José: Editorial Jurídica Continental, 2012.

Jinesta Lobo, Ernesto. *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*. 1ra ed. San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002.

Martínez Vela, José Antonio. “Algunas Claves sobre el Valor Jurídico del Silencio”. *Revista de Derecho UNED*, no 10 (2012): 395-422.

Nieto, Alejandro. “La inactividad material de la Administración: veinticinco años después”. *Documentación Administrativa*, no. 208 (1986): 11-64.

Ortiz Ortiz, Eduardo. *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. San José: Biblioteca Jurídica Diké, 2002.

Parejo Alfonso, Luciano. *Lecciones de Derecho Administrativo*. 5ta ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2012.

Pérez Álvarez, María del Pilar. “El valor jurídico del silencio en la teoría del negocio jurídico”. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, no.28 (2013): 285-306.
<http://hdl.handle.net/10486/664064>

Pérez López, Miguel. “El silencio administrativo y la mejora regulatoria”, *Revista Alegatos No. 50*, Enero/Abril, 2002.

Rojas Morales, Iris Rocío. *Derecho Urbanístico Costarricense*. 1ra ed. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2010.

Tomas Martínez, Gema. “Fuentes jurídicas del principio qui tacet, consentiré videtur. Realidad jurídica versus difusión social.” *Revue Internationale des droits de l’Antiquité* (2003): 384-386. <http://local.droit.ulg.ac.be/sa/rida/file/2003/Tomas.pdf>

Jurisprudencia

Dirección General de Hacienda, Resolución DGH-035-2020

Dirección General de Tributación, Directriz No. 011-2002.

Dirección General de Tributación, Directriz No. 014-2018.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT-659-2002.

Dirección General de Tributación, Resolución DGT-R-025-2016

Dirección General de Tributación, Resolución DGT-R-065-2018

Dirección General de Tributación, Resolución DGT-R-017-2020

Procuraduría General de la República, Dictamen C-039-1983

Procuraduría General de la República, Dictamen C-187-1989

Procuraduría General de la República, Dictamen C-264-1998

Procuraduría General de la República, Dictamen C-055-1998

Procuraduría General de la República, Dictamen C-234-2004

Procuraduría General de la República, Dictamen C-234-2004

Procuraduría General de la República, Dictamen C-073-2014

Procuraduría General de la República, Dictamen C-106-2016

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II, Resolución No. 0054-2001

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0258-2011.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0163-2012

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Resolución No. 0065-2013.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Resolución No. 0066-2013.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX, Resolución No. 0397-2013.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 085-2014

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 0020-2017

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 0013-2019

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 0090-2018

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, Resolución No. 0130-2018

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0997-2019.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Resolución No. 0094-2020.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 156-2000.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 142-2002.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 270-2002.

Sala Constitucional de la Corte, Resolución No. 12953–2001

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0088–1994

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0329–2003

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0811–2003

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0211–2005

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0584–2005

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0010–2009

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0308–2006

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1008–2006

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1009–2006

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0074–2007

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0263–2007

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0255–2008

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0771–2008

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0139–2012

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1195–2013

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1367–2012

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1386–2012

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0925–2017

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 0129–2018

