

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo

(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: REPETICION DE LO PAGADO EN MATERIA TRIBUTARIA

**RESUMEN:** El presente trabajo aborda el tema de la repetición de lo pagado en materia tributaria, desde el punto de vista normativo y jurisprudencial, incluyendo: concepto de obligación tributaria, sujetos de la obligación, plazo para el pago de la obligación y repetición de lo pagado en obligaciones prescritas, además de la repetición de lo pagado por pago incausado.

## Índice de contenido

1NORMATIVA.....	2
CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....	2
OBLIGACION TRIBUTARIA.....	2
SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	2
SUJETO ACTIVO.....	2
SUJETO PASIVO.....	3
PLAZO PARA EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	3
REPETICIÓN DE LO PAGADO EN OBLIGACIONES PRESCRITAS.....	4
2JURISPRUDENCIA.....	4
REPETICIÓN DE LO PAGADO POR PAGO INCAUSADO.....	4

## **1 NORMATIVA**

### **CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS<sup>1</sup>**

#### **OBLIGACION TRIBUTARIA**

##### **ARTICULO 11.- Concepto.**

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

#### **SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

##### **SUJETO ACTIVO**

##### **ARTICULO 14.- Concepto.**

Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.

**SUJETO PASIVO**

ARTICULO 15.- Concepto.

Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

ARTICULO 35.- Medios de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

(...)

e) Prescripción.

**PLAZO PARA EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

ARTÍCULO 40.- Plazo para pago

Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, debe pagarse el tributo que se determine de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo, debe pagarse dentro de los quince días hábiles\* siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación.

No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas. En aquellos casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones, se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos.

Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley General de Administración Pública.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999).

### **REPETICIÓN DE LO PAGADO EN OBLIGACIONES PRESCRITAS**

ARTICULO 56.- Repetición de lo pagado para satisfacer una obligación prescrita.

Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con o sin conocimiento de la prescripción.

## **2 JURISPRUDENCIA**

### **REPETICIÓN DE LO PAGADO POR PAGO INCAUSADO**

[SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO]<sup>2</sup>

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

"UNICO: Consta en autos, folios 7 y 8, que la devolución de impuesto por la suma de ₡ 9.838.819.14 corresponde al período fiscal 96, el cual fue cancelado el 27 de noviembre del año 2000. La oficina a quo deniega la devolución con fundamento en el artículo 56 del Código Tributario, que dispone que lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, estima este Tribunal que la petición formulada debe ser declarada sin lugar, toda vez que la misma se fundamenta única y exclusivamente en que se ha cancelado una obligación prescrita, razón por la cual de acuerdo con el artículo 56 del Código Tributario fue correctamente denegada. Ahora bien con relación a la manifestaciones expuestas de que es improcedente el cobro del principal e intereses de los años 97, 98, 99 y 2000, la oficina a quo manifiesta que no procede la devolución por haber sido ejecutada la misma con base en la sentencia de la Sala Constitucional 2001-02657 de las 15:15 horas del 4 de abril del 2001, estima el Tribunal que al haberse efectuado el pago con posterioridad al período fiscal 97, puesto que el mismo se hizo el 27 de noviembre del 2000, es procedente la repetición de pago solicitada, con fundamento en la jurisprudencia dictada por este Tribunal que ha establecido al efecto: "...Avocado este Tribunal al estudio del recurso de apelación interpuesto, considera que, al resolver casos similares al presente, ya este Tribunal se ha pronunciado en los siguientes términos: " ... que constando en autos, que la empresa recurrente procedió a cancelar el Impuesto al Activo, establecido en el artículo 88 de la Ley 7092 de 21 de abril de 1988, por la suma de ₡ 1.900.429.00 con fundamento en una ley que ha sido declarada inconstitucional, la cual tiene efectos ex tunc, lo procedente, en consecuencia con fundamento en los artículos 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública y artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es declarar con lugar la repetición de pago formulada toda vez que en el caso de autos se está en presencia de un pago incausado, lo que

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

significaría un enriquecimiento ilícito del Estado, por provenir de la aplicación de una ley que ha sido declarada inconstitucional, por lo que en tales condiciones se impone revocar la resolución recurrida. ..." (TFA N°46-2002P). Planteadas así las cosas, al estarse en el caso de autos ante similares presupuestos jurídicos, estima este Tribunal que lo procedente es acoger el recurso de apelación interpuesto y ordenar la repetición, por estarse en presencia de un pago incausado, lo cual viola el principio de legalidad establecido en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública. Adicionalmente, debe tenerse presente que la Sala Constitucional anuló la disposición legal contenida en el artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y dimensionó dicho fallo en cuanto a sus efectos retroactivos en el espacio, el tiempo o la materia, al declarar expresamente que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que, por concepto de la tasa que ahora se anula, pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación, hasta el período fiscal del impuesto a las utilidades del año 1997, de manera que el Estado no deberá devolver los pagos recibidos a esa fecha. Así bien, a juicio de este Tribunal, la exégesis de dicho fallo, es la de no dar el crédito respectivo, con efectos erga omnes, de acuerdo con el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por las posibles y eventuales consecuencias que podría conllevar una declaratoria de inconstitucionalidad de esta naturaleza, para evitar que de la ejecución de un fallo de tal trascendencia, se puedan producir graves dislocaciones a la seguridad, la justicia o paz sociales. Adicionalmente estima el Tribunal, que una de las innovaciones más importantes contenidas en la Ley de la Jurisdicción Constitucional, N° 7135, fue la de darle -por regla general-, efecto retroactivo a los fallos del Tribunal Constitucional, con la salvedad de que los mismos se puedan dimensionar en los términos dichos, en situaciones excepcionales. Así bien, estima este Tribunal que la intención factie o mens resolutoris de la Sala Constitucional, al hablar del

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

dimensionamiento del fallo indicado, lo es en el sentido de que procede la repetición de pago del Impuesto a los Activos de las Empresas por todas aquellas sumas pagadas con posterioridad al período fiscal 97, que es la situación a que se contraen las presentes diligencias, toda vez que el pago del impuesto que se reclama, se realizó con posterioridad a esa fecha, el día 29/12/97 (folios 8 y 10). Además, el dimensionamiento de los efectos del fallo de aquella Sala Constitucional se encuentra contenido en su parte dispositiva sin que en la parte considerativa se expresen los argumentos, razones o motivos, y la manera como, en forma concreta, individualizada y detallada, deba realizarse dicho dimensionamiento, por lo que este Tribunal ha procedido a interpretarla en los términos antes indicados, con estricta sujeción a lo dispuesto por la Ley de la Jurisdicción Constitucional y la Ley General de la Administración Pública, que en su artículo 16 dispone: "1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a los principios elementales de justicia, lógica o conveniencia. 2. El juez podrá controlar la conformidad con estas reglas no jurídicas de los elementos discrecionales del acto, como si ejerciera control de legalidad." En ese sentido se aclara que tratándose de pagos incausados o indebidos, el criterio de este Tribunal siempre ha sido que la aplicación de las normas tributarias, tanto sustantivas como procesales, será la vigente en el momento en que se produzca el pago, independientemente del período fiscal al que corresponda, tanto para el reconocimiento de una obligación como para los efectos de extinción de la misma por haber operado la prescripción por el transcurso del tiempo. Así bien, en el subjúdice, estima este Tribunal inaplicable la resolución 14-2001 de la Dirección General de Tributación, según lo dispuesto en el aparte i) del inciso c) del artículo 164 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y por ser contrario a lo \*\*\*\*aquéresuelto por aquel alto Tribunal y a lo resuelto en otras oportunidades por este Tribunal Fiscal. En consecuencia, se impone declarar con lugar en este extremo el recurso interpuesto.

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

Por otra parte, en relación con el reconocimiento del pago de intereses, sobre la suma reconocida a favor del gestionante, deben acogerse los argumentos de la oficina a quo, toda vez que dicha pretensión resulta improcedente, ya que para otorgarla se requiere que exista un acto administrativo firme que determine la existencia y la cuantía de créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles, que constituyan un derecho real a favor del gestionante a las sumas reclamadas, de manera tal que los intereses que pretende el apelante, sólo procederían si una vez firme ese acto en sede administrativa, la Administración Tributaria no pusiera a su disposición el importe de la devolución reconocida a su favor, dentro del plazo de tres meses previsto en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tome nota el recurrente que para los períodos indicados no se encontraba vigente la reforma introducida mediante la Ley 7900 al artículo 43 de cita. En sentido similar, se ha pronunciado este Tribunal en reiteradas ocasiones, entre otros, en el fallo 310-99-P, del 17 de setiembre de 1999, en el que, ante hechos similares manifestó lo siguiente: "...en relación con la repetición de pago de impuestos se requiere, en todo caso, una resolución administrativa que declare la existencia y cuantía del mismo, habida cuenta del principio de legalidad establecido en el artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de Administración Pública, que establece que la Administración solo puede hacer aquello que esté autorizado por ley y que para el caso de autos se requiere de un acto administrativo que resuelva la procedencia o no de la repetición de pago de impuestos con base en la ley que norma la materia y en consecuencia dicho acto administrativo tiene efectos constitutivos y no declarativos como se pretende, situación similar a la que se da tratándose de determinaciones de obligaciones tributarias a que se refiere el artículo 40 del Código Tributario en donde se declara, a favor del Estado, la existencia y cuantía de una obligación acaecida en el pasado y sin embargo los intereses y recargos tienen efecto ultractivo con posterioridad al vencimiento de los treinta días siguientes a

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

aquel en que el acto administrativo agota la vía administrativa. Recientemente con la ley de reforma tributaria N° 7900, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se modifica la situación jurídica prevaleciente y ahora se establece en el artículo 43 del Código Tributario que las devoluciones devengarán un interés que correrá a partir del primer día natural posterior a la fecha del pago efectuado por el contribuyente, situación que no estaba así regulada en la normativa legal prevaleciente en el momento en que sucedieron los hechos que dieron origen a la acción de repetición de impuestos que ahora se conoce. Las mismas compañías recurrentes parecen así entenderlo al afirmar en su memorial, presentado ante este Despacho que: " ...B) No hay duda de que el crédito a que se refiere el artículo 43 mencionado, queda sujeto a la declaratoria de exigibilidad...", con lo que se está reconociendo implícitamente el efecto ex nunc del acto administrativo, que declara con lugar el crédito tributario. Establecidas así las cosas estima el Tribunal que lo procedente es declarar

sin lugar la gestión formulada por las interesadas y aclarar la parte dispositiva de la resolución en los términos antes indicados." En consecuencia, si el crédito no es puesto a disposición del interesado dentro de los tres meses siguientes a partir de la fecha en que quede firme el acto que declare la existencia y cuantía de su derecho, devengarán los intereses correspondientes a favor de la recurrente. No obstante, al no haber transcurrido en el caso de autos el plazo de los tres meses que establece la norma de cita, sin que la Administración hubiera puesto a disposición del particular las sumas a las que tiene derecho, lo procedente es rechazar esta pretensión del particular y confirmar en este extremo la resolución recurrida..." (TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Res. No. 184-2002 de las 12:30 horas del 16 de mayo del 2002). Estima el Tribunal, que al estarse en el caso de autos, ante los mismos supuestos jurídicos, toda vez que el pago se efectuó en noviembre del 2000 sea con posterioridad al período fiscal 97, lo procedente es acoger parcialmente el recurso

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

de apelación y revocar en este aspecto la resolución recurrida declarando con lugar la repetición del Impuesto a los activos formulada. Con relación al pago de intereses la misma es improcedente, toda vez que para que proceda dicho reconocimiento se requiere previamente la existencia de una resolución de carácter constitutivo que así lo establezca, situación que no se ha dado en el caso de autos por lo que en consecuencia se declara sin lugar la petición en tal sentido.”

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA] <sup>3</sup>

“ I.- El 8 de diciembre del 2000, doña Yukiko Nacayama, representante de Corporación Nardum S.A. (Corporación Nardum en adelante), solicitó la devolución de ₡10.330.237,14, cancelados indebidamente por concepto de impuesto a los activos del período fiscal 12-96, así como las multas, intereses y honorarios. La Administración Tributaria de San José (Administración Tributaria en lo sucesivo) rechazó la petición. La contribuyente impugnó lo resuelto. Adujo la ilegalidad del cobro previsto en la “Ley del Impuesto del 1% de los activos” y sus intereses. Alegó, entre otras razones, que este tributo había sido declarado inconstitucional. La citada Administración denegó la revocatoria y admitió la alzada para ante la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo quien, en resolución N° 426-2002-P de las 8 horas del 30 de octubre del 2002, reconoció el derecho de repetir el pago del impuesto. Dio por agotada la vía administrativa. El 2 de diciembre de ese año, el Ministro de Hacienda declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado ese pronunciamiento. El 13 de enero del 2003, se interpuso este proceso. El Estado solicita, en lo medular, se declare la nulidad absoluta de la resolución N° 426-2002-P ya citada y la validez de la N° DE-01-AC-788-1 de la Administración Tributaria. Pide, además, ambas costas del proceso. La sociedad demandada se opuso a lo pretendido e interpuso la excepción de falta de derecho. El Juzgado la acogió. Declaró sin lugar la demanda y condenó al vencido al pago de ambas

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

costas. El Tribunal confirmó la sentencia apelada.

II.- El representante estatal interpone recurso de casación por el fondo. Acusa un único motivo. En su criterio, ambas instancias interpretan en forma errónea o aplican indebidamente el artículo 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional en relación con el voto N° 2657-2001 de la Sala Constitucional, según el cual, sostiene, el Estado no debía devolver las sumas pagadas por el impuesto a los activos del período fiscal 97. La demandada, señala, canceló el 27 de noviembre del 2000 (hecho probado N° 3) y el fallo indicado dimensionó sus efectos anulatorios, manteniendo la validez del tributo hasta el período fiscal sobre las utilidades de 1997. En cambio, refiere, los jueces consideraron como recibidos de buena fe, aquellos que se hubieren satisfecho al 31 de diciembre de 1997, obligando a reintegrarle el que se hizo bajo protesta, conforme al numeral 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Lo anterior, alega, provoca una discriminación irrazonable e injustificada con infracción al principio de igualdad. Los juzgadores, reitera, adujeron que la sentencia se mantuvo sobre los pagos efectuados antes de esa data (diciembre de 1997); pero, estima, esta afirmación no se sostiene sin desconocer sus alcances en el sentido de que lo cancelado antes de esa fecha, debe mantenerse. Además, indica, ha de entenderse que se conserva la obligación y validez de lo pagado con posterioridad, si corresponde al período fiscal 97 o a cualquier otro anterior. La Sala Constitucional, considera, no dimensionó el pago sino el ordinal 88 de la Ley N° 7092; por lo que la norma impugnada conservó sus efectos hasta ese período, a cuyo término, se interpuso la acción de inconstitucionalidad. Si la demandada para ese momento estaba morosa, carece de sentido dispensarla de su cumplimiento, pues significaría crear una discriminación entre los contribuyentes desconociendo el principio de buena fe, que impone cumplir con los deberes. Absurdamente, expone, se sostiene que no es igual la situación de los contribuyentes voluntarios y la de los morosos,

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

tratando de manera más favorable a estos últimos, por el hecho de atrasarse en el pago. El objeto de la sentencia constitucional, relata, no fue propiciar una discriminación odiosa entre contribuyentes del mismo período fiscal, sino, más bien, establecer un límite al cual imputar legítimos los pagos del tributo. En ese sentido, insiste, se aplica de manera indebida la buena fe, dejando de interpretar en forma lógico sistemática aquel voto. Con ese proceder, estima infringidos, por falta de aplicación, los artículos 88 de la Ley N° 7092, adicionado por el canon 1 de la Ley N° 7543, 14 del Decreto N° 25501-H y 11, 132, 158 y 166 de la Ley N° 6227, al ordenar repetir lo pagado y mantener vigente la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, a pesar de su nulidad absoluta por falta de motivo legal. Por otra parte, apunta, el ordinal 144 de cita, es inaplicable, dado que requiere de un proceso determinativo en curso, conforme el canon 124 del Código Tributario; que para el caso es innecesario, debido a que se reconoció la deuda. En la resolución de la Administración Tributaria, recalca, el hecho generador se tuvo por configurado cuando la demandada presentó la declaración jurada del impuesto sobre la renta del período fiscal 95 y cuando el 29 de diciembre de 1997, entregó la del impuesto al activo del período anterior, en donde se indicó que sus activos ascendían a ₡497.654.355,00, sin cumplir con su pago, por lo que se le dio aviso de cobro mediante publicación en La Gaceta No. 70, del 7 de abril de 2000 y, luego, el 15 de noviembre de ese año, la Oficina de Cobros le previno con la certificación del adeudo. Al no estar cuestionada la obligación, alega, lo único procedente era su pago o bien el procedimiento de cobro previsto en los preceptos 169 y 171 ibídem. En todo caso, sostiene, aplicado o no el numeral 144 del Código Tributario, no existe ninguna justificación razonable para que se evada el pago del tributo a los activos. Hacerlo bajo protesta, no es un elemento que excluya la aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas derivado del numeral 33 Constitucional. Si así fuera, advierte, quedaría en manos de los contribuyentes decidir cuáles tributos cumple, cuando en realidad, ello no puede

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

depender de la voluntad de los administrados, ni de sus artilugios legales. Al existir una obligación de contribuir, todos deben hacerlo, siempre que no exista un motivo legítimo que lo enerve, lo que no es el dimensionamiento de la resolución constitucional.

III.- El ordinal 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que resulta de interés, disponía: "Artículo 88.- Impuesto al activo de las empresas. Se establece un impuesto sobre el monto del activo propiedad de los contribuyentes comprendidos en los artículos 2 y 3 anteriores, cuando el valor supere los cuarenta y seis millones setecientos mil de colones (¢46,700,000,00), y estarán obligados a pagarlo conforme a lo dispuesto en este artículo.... El hecho generador es la titularidad de activos por el sujeto pasivo, en la fecha de terminación del período fiscal del impuesto sobre utilidades. El impuesto se calculará con el método de declaración, determinación y pago a cargo del sujeto pasivo. Para ello, la declaración-determinación se presentará dentro del plazo de presentación de las declaraciones del impuesto de utilidades del año siguiente al de la realización del hecho generador y se pagará dentro del plazo previsto para este impuesto en ese mismo año". Por su parte, la Sala Constitucional, en la sentencia N° 2657 de las 15 horas 15 minutos del 4 de abril del 2001, anuló ese numeral y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas y dimensionó los efectos retroactivos en el espacio, el tiempo o la materia, para declarar: "... que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que por concepto de tasa que ahora se anula, pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación Directa, hasta el período fiscal del impuesto sobre utilidades del año mil novecientos noventa y siete, de manera que no deberá el Estado devolver los pagos recibidos a esa fecha" (El destacado es propio). El Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución N° 426-2002-P del 30 de octubre del 2002, cuya nulidad se pretende, con fundamento en casos similares, al amparo de ese fallo consideró que: "... al haberse efectuado el pago con posterioridad

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

al período fiscal 97, puesto que el mismo se hizo el 27 de noviembre del 2000, es procedente la repetición de pago solicitada... tratándose de pagos encausados o indebidos, el criterio de este Tribunal siempre ha sido que la aplicación de las normas tributarias, tanto sustantivas como procesales, será la vigente en el momento en que se produzca el pago, independientemente del período fiscal al que corresponda..." (folios 78 y 80, expediente administrativo). Por otra lado, el Ministro de Hacienda, al declarar lesivo a los intereses fiscales y económicos ese pronunciamiento, con base en los numerales 1 de la Ley Ajuste Tributario y 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, en lo medular, señaló: "... De lo manifestado por la Sala Constitucional interesa destacar que cuando se refiere a que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que por concepto del Impuesto al Activo de las Empresas pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación, hasta el período fiscal del Impuesto sobre las Utilidades del año mil novecientos noventa y siete, hizo referencia a períodos fiscales, ya que por existir una relación entre el momento del pago y un período fiscal determinado, como se indicó, el pago efectuado hasta el período fiscal del Impuesto sobre las Utilidades del año mil novecientos noventa y siete, no es otro que el Impuesto a los Activos del período fiscal 96. En otras palabras, no deberá el Estado devolver los pagos recibidos a esa fecha, sea hasta el período fiscal del Impuesto sobre las Utilidades del año mil novecientos noventa y siete... el Tribunal Fiscal Administrativo conforme a su teoría, aprobó la devolución de la suma pagada correspondiente al período 96, efectuada el 27 de noviembre del 2000, es decir, después de la finalización del período fiscal 97 del Impuesto sobre las Utilidades. En conclusión, el pago efectuado el 27 de noviembre del 2000... por corresponder al Impuesto al Activo de las empresas, del período fiscal 96, no debe ser devuelto al contribuyente... " (folios 96 y 97, expediente administrativo). Por último, el fallo impugnado estableció: "... basta con revisar

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

detenidamente el contenido de ese pronunciamiento -particularmente en su parte dispositiva-, para concluir que en relación con lo percibido por dicho tributo, el Alto Tribunal declaró que únicamente se entendería como recibido de buena fe, lo cancelado hasta el período 1997, es decir, hasta al (sic) veintinueve de diciembre de ese año" (folio 77). Añade, lo que la Sala Constitucional declaró de buena fe, es "... únicamente los dineros efectivamente recibidos por tal concepto hasta ese momento.- Lo que se fijó fue un límite temporal, ("a esa fecha", se dijo), y por eso es correcto afirmar, que luego de la data indicada, sí existe obligación de devolver, tal cual lo dispuso el Tribunal Fiscal Administrativo" (folio 79) (La negrita no es del original). El Estado, a lo largo del proceso y en esta instancia, por el contrario, estima que el dimensionamiento de los efectos permite la validez del impuesto hasta el período fiscal 97, como límite para imputar legítimo los pagos efectuados por ese concepto.

IV.- Así, es claro que el eje central del recurso gira sobre la interpretación que debe darse a los alcances del fallo constitucional. Su lectura integral, en criterio de esta Sala, no se presta a equívocos. En efecto, en el Considerando VIII, se pondera con claridad que ese impuesto grava con un 1% los activos de las empresas, debido a su improductividad u "ocio"; es decir, por no generar renta, inclusive en los casos en que los bienes no estén sujetos a explotación, afectando directamente la capacidad contributiva del contribuyente y su derecho de propiedad, lo que lo convierte en un impuesto confiscatorio violatorio a los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política. Por los efectos que produjo esta normativa mientras estuvo vigente, en el Considerando IX y en la parte dispositiva, fijó un límite temporal para declarar como derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación Directiva, hasta el período fiscal del impuesto a las utilidades del 97; aclarando lo anterior, en el sentido de: "... que no deberá el Estado devolver los pagos recibidos a esa fecha". Bajo esta inteligencia, este órgano estima

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

que el Tribunal no se apartó del criterio del fallo constitucional, al fijar el día 29 de diciembre de 1997, como la fecha en que la Administración Tributaria tenía derecho a recibir de buena fe, el impuesto de referencia. Consecuentemente, no se dan las infracciones acusadas, por lo que procede rechazar el recurso en cuanto a este cargo. Sentado lo anterior y en razón de que la empresa demandada canceló el tributo el 27 de noviembre del 2000, mal se haría en considerar que no tiene derecho a su repetición. El momento en que se dio el hecho generador, no fue considerado en aquel fallo como un punto de referencia para la decisión adoptada, sin que corresponda en esta sede ponderar si con ello se quebrantaron principios de raigambre constitucional como de buena fe o de igualdad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

V.- En otro orden de ideas, se acusa aplicación indebida del artículo 144 del Código Tributario, que regula el procedimiento para determinar de oficio la obligación tributaria y la posibilidad del contribuyente de pagar bajo protesta. En criterio del recurrente, fue el fundamento para ordenar "la devolución a la accionada del pago del impuesto a los activos, sus accesorios e intereses", con lo que se viola a su vez, el principio de igualdad ante las cargas públicas, haciendo depender de la voluntad de los contribuyentes el pago del tributo. En todo caso, concluye, aplicándose o no ese numeral, lo cierto es que la deuda estaba reconocida, no requería ser determinada y sólo faltaba su pago. Dos aspectos son fundamentales para el análisis de este cargo: 1) origen del pago y 2) momento en que se hizo. Como ya quedó expuesto, el numeral 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, creaba un impuesto al activo de empresas, mismo que se declaró inconstitucional; estableciéndose que se considerarían recibidos de buena fe los pagos efectuados ante Tributación Directa, hasta el período fiscal del impuesto sobre utilidades del 97. Por otra parte, la Dirección General de Tributación Directa notificó a la Corporación Nardum mediante publicación en el diario

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

oficial La Gaceta N° 70 del 7 de abril del 2000, el deber de cancelar ese impuesto dentro de los siguientes 15 días hábiles. El 15 de noviembre de ese año, volvió a prevenir su pago, más recargos por multas, intereses y honorarios; lo cual procedió a hacer el 27 de ese mes. Así, ha de concluirse que el origen para que la Administración Tributaria conserve lo recibido por ese concepto, derivó de lo dispuesto en el fallo constitucional, y al momento en que la demandada lo hizo, la norma que le daba sustento había sido anulada, sin que le alcanzara el dimensionamiento que se le dio, provocando una falta de causa para su pago, que permite su repetición, independientemente de que existiera un proceso de determinación del impuesto.

VI.- En mérito de lo expuesto, se debe declarar sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la parte que lo interpuso (artículo 611 del Código Procesal Civil)."

[SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]<sup>4</sup>

"IX.- Conclusión. En consecuencia, las normas impugnadas resultan violatorias de los artículos 18, 40 y 45 de la Constitución Política, por lo que lo procedente es acoger la acción de inconstitucionalidad planteada y anular, el artículo 88 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de abril de 1988 y, por ende el Reglamento para la Aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, Decreto Ejecutivo No. 25501-H del 17 de setiembre de 1996, por los efectos que produjo esta normativa mientras estuvo vigente. La declaratoria de inconstitucionalidad implica, con fundamento en lo que dispone el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que se deban graduar y dimensionar los efectos retroactivos en el espacio, el tiempo o la materia, para declarar que son derechos adquiridos de buena fe, todas las sumas de dinero que por concepto de la tasa que ahora se

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

anula, pagaron los contribuyentes a la Dirección General de Tributación Directa, hasta el periodo fiscal del impuesto sobre utilidades del año 1997, de manera que no deberá el Estado devolver los pagos recibidos a esa fecha. Los Magistrados Solano, Mora y Sancho declaran sin lugar la acción.”

**FUENTES CITADAS**

1 Ley 4755.Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Costa Rica, de 3 de Mayo de mil novecientos setenta y uno.

2 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.Resolución N° No. 426-2002-P, de las ocho horas del treinta de octubre del dos mil dos.

3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.Resolución N°0786-F-2005, de las ocho horas veinte minutos del veintisiete de octubre del año dos mil cinco.

4 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA .Resolución N°2001-02657, de a las quince horas con quince minutos del cuatro de abril del dos mil uno.