

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: SEGURIDAD JURÍDICA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

RESUMEN: En la presente investigación se realiza un breve análisis doctrinal sobre el principio de seguridad jurídica aplicado al campo del Derecho Tributario. En este sentido se expone su fundamento, así como la relación que tiene el mismo con la irretroactividad de la ley. Finalmente se exponen algunos extractos jurisprudenciales, donde se analiza la aplicabilidad en forma concreta de la seguridad jurídica en materia tributaria.

Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Fundamentación de la Seguridad Jurídica.....	2
b. Seguridad Jurídica y Retroactividad de la Ley.....	3
2. Normativa.....	4
a. Ley de Impuesto sobre la Renta.....	4
b. Código Civil.....	5
3. Jurisprudencia.....	5
a. Cómputo del Plazo de la Prescripción.....	5
b. Impuesto sobre la Renta a Pensiones.....	8
c. Prescripción de la Obligación Tributaria.....	11

DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Fundamentación de la Seguridad Jurídica

SALTO Van der Laat, Diego.

“Recuerda PECES-BARBA que la idea de seguridad ha existido con el hombre desde hace ya mucho tiempo. No obstante, la concepción que de ella se tenía ha evolucionado desde las perspectivas sociales y religiosas de la Edad Media hasta la actual concepción de seguridad relacionada con la coyuntura de Estado Social de Derecho en que vivimos a finales de este siglo XX.

La seguridad jurídica emana del propio Derecho a través de las normas jurídicas por medio de la función instrumental y formadora de éstas. Su concepción ha sido formulada, con base en lo establecido por el Tribunal Constitucional, desde dos ejes: el primero de ellos en relación con las normas jurídicas y el Ordenamiento Jurídico en cuanto sistema claro y certero, mientras la segunda en función de la paz social.

PÉREZ LUÑO presenta toda una construcción doctrinaria en torno a la seguridad jurídica. Para este jurista, el concepto que se establezca de seguridad jurídica debe incluir dos exigencias básicas. En primer lugar, una formulación estructural cuyo contenido lo son las normas e instituciones de Derecho y que emana de los requisitos del término lege que a su vez nace del aforismo *nulla crimen nulla poena sine lege*. Cabe mencionar, entre otros, la publicidad y el conocimiento de los destinatarios (*lege promulgata*), la claridad normativa (*lege manifestó*) y la aplicación de la ley en el tiempo en relación con la irretroactividad de las normas (*lege previa*).

Una segunda exigencia básica relativa a la «corrección funcional» de la seguridad jurídica garantizará el cumplimiento del Derecho tanto por los destinatarios como por los órganos que apliquen el mismo. Así pues, mediante la puesta en marcha de la fundamentación positiva establecida en la corrección funcional, se buscará evitar la ignorancia del Derecho, la arbitrariedad y los fenómenos disfuncionales relativos a la eficacia del mismo.

La seguridad jurídica es considerada como un valor, que si bien se manifiesta como un valor necesario e innato de ciertas situaciones como la claridad normativa o la irretroactividad de la ley, presupone la existencia de un valor supremo: la justicia. Así, no existe antítesis entre estos dos preceptos, sino que deben ser

considerados como conceptos complementarios pero de dimensiones distintas, en el entendido que la aspiración a la justicia es el fin último de todo sistema jurídico. De esta manera, la seguridad jurídica se convierte en elemento indispensable para aspirar a la justicia.

Como decíamos anteriormente, la seguridad jurídica es uno de los principios constitucionales de aplicación general y que por lo tanto, atañe a todo orden jurídico derivado de la Constitución Política. En el sistema español el principio de seguridad jurídica está establecido en el artículo 9.3 junto a otros principios tales como el de legalidad, jerarquía de normas, publicidad e irretroactividad de las normas."¹

b. Seguridad Jurídica y Retroactividad de la Ley

HERNÁNDEZ Morales, Israel

"El tema de la retroactividad en materia de leyes debe analizarse conjuntamente con el principio general de la seguridad jurídica. Efectivamente, existe aceptación mayoritaria de la doctrina, en el sentido de que ambos conceptos se encuentran tan estrechamente vinculados como el todo y sus partes, siendo la seguridad el todo y la retroactividad una de sus partes. En ese sentido se expresan muchos autores, entre los cuales pueden citarse los siguientes:

El Profesor Héctor Villegas de Argentina, sobre este tema ha señalado:

El contenido del principio de seguridad jurídica está dado por tres aspectos confiabilidad, certeza e interdicción de la arbitrariedad.

El Profesor Hugo de Brito Machado de Brazil, ha señalado:

'Si bien inicialmente se define la seguridad como un ideal, posteriormente se afirma que su presencia en los ordenamientos jurídicos se materializa a través de diversas normas que a su vez recogen principios que tienden a ese ideal, muchos de los cuales están reconocidos por la constitución: Irretroactividad de las leyes, cosa juzgada, preclusión, prescripción, decadencia (caducidad).'

En España, el Profesor José Juan Ferreiro Lapatza ha señalado:

'La seguridad jurídica es definida en términos de certeza y ésta a su vez en términos de claridad y estabilidad". Normas claras y sencillas, en la medida de lo posible estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones.'

La seguridad jurídica tiene tanta importancia en la vida social

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

que en la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano , se le ha dado la categoría de uno de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre.

Su importancia en el campo del Derecho Financiero ya se había reconocido desde el siglo XVIII, por el Economista Adam Smith quien se había expresado en los siguientes términos:

"La certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tal grande importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre".

El señor Adam Smith desconocía en ese momento que el peso de los impuestos, en la última década del siglo XX había llegado a tal punto, que un ciudadano de Italia, debería trabajar 203 días al año, para cubrir su parte en los gastos públicos, un holandés 194, y un francés 146. La información de Costa Rica no está disponible porque, según se ha venido informando por la prensa, las cifras nacionales de renta nacional, no eran correctas.

Obviamente, como se ha señalado, la seguridad jurídica se alcanza mediante la aplicación de varios principios constitucionales, unos jurídicos; otros inherentes al estado de derecho, entre los cuales figura la irretroactividad de la ley.

Los otros que pueden citarse son los siguientes:

- 1) División de poderes
- 2) B) Jerarquía de normas
- 3) Fácil acceso a la revisión jurisdiccional de los actos de los gobernantes
- 4) Irretroactividad de la ley
- 5) Normas claras y sencillas, que permitan a los ciudadanos conocer fácilmente sus obligaciones y derechos.
- 6) Interdicción de la arbitrariedad
- 7) Principio de legalidad
- 8) Principio de razonabilidad"²

2. Normativa

a. Ley de Impuesto sobre la Renta³

Artículo 28.- Plazo para girar el importe por retenciones (*) Derogado

(Durante los primeros diez días hábiles del trimestre siguiente las empresas beneficiadoras deberán girar, en favor de la hacienda pública, el importe proveniente de las retenciones efectuadas el beneficiador deberá pagar las retenciones en el banco cajero del Estado, o en cualquiera de las agencias autorizadas.)

(*) El presente artículo fue adicionado mediante Ley No. 7551 del 22 de setiembre de 1995. Publicada en el alcance a La Gaceta No. 186 del 2 de octubre de 1995.

(*) El presente artículo ha sido derogado mediante Ley No. 7976 de 4 de enero del 2000. LG# 18 de 26 de enero del 2000.

b. Código Civil⁴

Artículo 868.-

Todo derecho y su correspondiente acción se prescriben por diez años. Esta regla admite las excepciones que prescriben los artículos siguientes y las demás establecidas expresamente por la ley, cuando determinados casos exigen para la prescripción más o menos tiempo.

3. Jurisprudencia

a. Cómputo del Plazo de la Prescripción

"IV.- En casos similares, ya este Tribunal ha manifestado que con fundamento en el artículo 873 del Código Civil, los derechos derivados de una sentencia, prescriben en diez años y no en cuatro, por lo que la sentencia apelada debe ser revocada, como en efecto se hace, para rechazar la excepción de prescripción, puesto que conforme con los hechos tenidos por probados, de la fecha de notificación de la sentencia de la Sala Constitucional que se ejecuta -2 de marzo de 1994- a la data en que se comunicó al Estado la interposición del presente proceso - 2 de junio de 1998- , no había transcurrido el plazo decenal. Sobre el tema, el Tribunal se permite transcribir dos de sus sentencias: "La

inconformidad del recurrente es porque se le rechazó la defensa de prescripción, considerando que el término es de un año. Sin embargo, en casos como el de autos la prescripción de intereses que se debe aplicar es la del artículo 868 del Código Civil, porque el término de un año del artículo 870 inciso 1) ibídem, es para cuando los intereses se pagan mes a mes, pero no cuando se trata de los derivados de una ejecución de sentencia, en cuyo caso prescriben junto con la sentencia, en el término de diez años. Artículo 873 del Código citado. En consecuencia, debe confirmarse el auto apelado" (No. 300-94 de las 8:50 horas del 6 de septiembre de 1994) . "El agravio del demandado, se refiere a la denegación de la prescripción interpuesta, con relación a los honorarios del amparo, que en realidad forman parte de las costas, a que esa sentencia condenó, por lo que necesariamente la prescripción sería de la sentencia y no solo de esa parte; y como quiera, que no ha transcurrido el lapso necesario para que esa prescripción se dé, a tenor de lo dispuesto en los artículos 868 y 873 del Código Civil, lo apelado debe confirmarse". (No. 73-2001 de las 11:40 horas del 2 de marzo del 2001). V.- Para resolver los procesos de ejecución de sentencia dictadas por la Sala Constitucional, siempre debe tenerse muy presente, que la condenatoria que impone dicho órgano jurisdiccional al pago de daños y perjuicios, lo es automática, por imposición del artículo 51 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Es decir, esa condena no está precedida por un análisis de la existencia o no esos daños. Por ello, a diferencia de lo que sucede en otros procesos de ejecución, los daños liquidados deben ser probados, no sólo en cuanto su existencia y cuantificación, sino también su relación de causalidad con el derecho fundamental violado, y que motivó se acogiera la gestión de amparo. Sobre el tema, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha expresado: "X.- (...). Al ejecutar los daños y perjuicios el amparado deberá necesariamente establecer los presupuestos de hecho conducentes a evidenciar una relación de causalidad entre los daños y perjuicios declarados en abstracto y el caso concreto. No basta, como en el de cognición, con la sola liquidación y valoración. El nexo de causalidad entre los daños y perjuicios condenados deben guardar íntima relación con los acusados. También deben ser reales y naturalmente requerirán de las pruebas pues, como hechos a probar, no basta con la sola afirmación de su existencia. Los tribunales de instancia deberán necesariamente evacuar las probanzas ofrecidas y en las sentencias se deben elencar los hechos probados y no probados en relación con la causalidad de daños y perjuicios, y, con base en criterios de equidad y legalidad, determinar la existencia o no de lo reclamado, y establecer la condenatoria en concreto. En tal sentido las sentencias deberán aplicar las normas de fondo referidas a los daños y perjuicios, y lógicamente deberán apreciar la prueba en los términos establecidos

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

en el Código Procesal Civil. La única *excepción*, en cuanto a la prueba, pero no en cuanto a los demás elementos señalados, podría ser el caso del daño moral subjetivo pues éste no requiere de una prueba directa, queda a la equitativa valoración del Juez, conforme se ha establecido por la jurisprudencia de esta Sala (entre muchas sentencias pueden verse la No. 112 de las 14 horas 15 minutos del 15 de julio de 1992; No. 14 de las 16 horas del 2 de marzo; No. 41 de las 15 horas del 18 de junio; No. 65 de las 14 horas del 1 de octubre, todas las anteriores de 1993; No. 100 de las 16 horas 10 minutos del 9 de noviembre; No. 116 de las 14 horas del 16 de diciembre, ambas de 1994; No. 45 de las 14 horas 45 minutos del 25 de abril y No. 99 de las 16 horas del 20 de setiembre; las dos últimas de 1995). .."(resolución No. 105-97 de las 14:30 horas del 21 de noviembre de 1997) . VI.- Según lo que consta en autos, el actor fue despedido por el Tribunal de Servicio Civil y solicitó su rehabilitación para incorporarse a su anterior trabajo. La Dirección General de Servicio Civil, por resolución de las 13 horas del 26 de enero de 1990, dispuso inhabilitarlo laboralmente por tres años para ejercer puestos cubiertos por el régimen de Servicio Civil. En la sentencia que se ejecuta, la Sala Constitucional consideró que esa inhabilitación se basó en el informe RVC-003-90 que elaboró la Unidad de Vida y Costumbres de la Dirección General de Servicio Civil, pero dicho estudio no fue puesto en conocimiento del señor Espinoza Vargas antes de dictar el acto de inhabilitación; además, que los hechos consignados en el informe se refieren a la conducta del aquí actor antes de su despido y son vagos e imprecisos. Procede entonces, analizar los daños y perjuicios liquidados y su relación causal con los hechos que motivaron el recurso de amparo: A.- Salarios dejados de percibir a partir de septiembre de 1985 a julio de 1994 por ₡ 4.261.611.00 y de julio a junio de 1995 por ₡1.000.000. Según los hechos tenidos por probados, el actor fue despedido sin responsabilidad patronal en septiembre de 1985, hecho que no tiene relación con el recurso de amparo que se ejecuta. La resolución administrativa que violó los derechos fundamentales del actor, es la disposición de la Dirección General de Servicio Civil, de las 13 horas del 26 de enero de 1990, que deniega la solicitud de rehabilitación del señor Espinoza Vargas y lo inhabilitó laboralmente por tres años. En otras palabras, al actor lo que se le impidió fue presentar ofertas para puestos cubiertos por el Régimen de Servicio Civil. Siendo así, resulta improcedente el rubro liquidado como salarios dejados de percibir, puesto que lo que tenía el señor Espinoza era una expectativa y no un derecho a ser nombrado. B.- Operación número 01-20-08913-7 por ₡18.578.65. En la demanda no se explique el motivo que origina ni en la conexión de lo liquidado con la sentencia que se ejecuta. C.- No pago de las matrículas en la Carrera de Ciencias en la Universidad

de Costa Rica, que impidieron la continuación y abandono total de estudios y obtener diferencias salariales de haber obtenido el grado profesional de bachiller, por la suma de ₡1.400.000. Este un daño lo hace derivar el actor de hechos hipotéticos, eventuales e inciertos y además, sin ningún sustento probatorio. D.- Perjuicios por no poder cubrir el compromiso económico derivado de la impresión de un libro y la ganancia dejada de percibir, liquidado en ₡3.183.800. El que el actor se haya aventurado a una negociación económica de este género, no tiene relación de causalidad con los hechos que motivaron el amparo. E.- Daño moral: En la demanda, el actor liquida ₡20.000.000 por daño moral, por "las privaciones y congojas que mi familia esposa e hijos han tenido que pasar a lo largo de estos nueve años" y a folio 38 expresa que su "la vida de nuestra familia se vio truncada por mi despido, por la pobreza que sufrimos durante varios años, debido a que me resultaba imposible trabajar en el Magisterio; por los problemas psíquicos que sufrí, inclusive de alcoholismo". Se pretende entonces cobrar el daño moral que le causó su despido en el año de 1985, suceso que se repite, sucedió cinco años antes que los hechos motivo del recurso de amparo que se ejecuta. También es anterior el problema de alcoholismo del señor Espinoza Vargas. Sin embargo, al actor se le negó la posibilidad de rehabilitarse laboralmente y de nuevo poder optar para concursar cargos sujetos al régimen de Servicio Civil, y sólo este hecho, genera angustia y ansiedad en cualquier persona normal, según lo demuestra la experiencia humana. Siendo así, este Tribunal considera que existe un daño moral que debe ser indemnizado por el Estado, y como compensación se fija la suma de TRESCIENTOS MIL COLONES. En consecuencia, deben rechazarse las excepciones de falta de derecho y la genérica de sine actione."⁵

b. Impuesto sobre la Renta a Pensiones

I- PROBLEMA PLANTEADO:

El problema que se plantea a esta Procuraduría es para que se determine, concretamente, si el inciso ch) del artículo 27 de la Ley 7092 que fuera adicionado por la Ley 7302, resulta aplicable a las pensiones que reciben los funcionarios del Banco de Costa Rica que se acojan al Régimen del Fondo de Pensiones y Jubilaciones del citado banco.

II- CONSIDERACIONES DE IMPORTANCIA:

a)- El Estado con la potestad soberana de imposición que le deviene de la Constitución Política, puede exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones, siempre y cuando la obligación de pagar determinado tributo derive de la ley y respete los principios de igualdad,

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

generalidad y de no confiscación. Es decir que los tributos deben emanar de una ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, y deben abarcar en forma integral a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas.

En tal sentido, si el inciso d) del artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, excluía los ingresos que por concepto de pensiones y jubilaciones recibieren las personas físicas que se hubieran acogido a la pensión o jubilación, el Estado en ejercicio de su "Poder Tributario" mediante la reforma a los artículos 30 y 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta introducidas por la Ley 7302 -Ley Marco de Pensiones con cargo al Presupuesto Nacional Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta- le da el carácter de renta gravable a las pensiones y jubilaciones, y como bien lo ha dicho la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el voto N° 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993: " (...) Como la materia imponible la constituye el ingreso mensual percibido por el contribuyente, ya sea como jubilación o pensión, nada obsta para que esos ingresos se graven si se deroga la exención, (...), sin que ello lesione algún derecho del administrado.

b)- Alcances del inciso ch) del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

Si bien, mediante la Ley 7302 de 30 de junio de 1992, se creó el Régimen General de Pensiones con cargo al Presupuesto Nacional, al cual se debe de ajustar el otorgamiento de todas las pensiones y jubilaciones de los regímenes contributivos que tengan como base de servicio al Estado tal y como reza del artículo 1° no puede afirmarse, que la reforma al artículo 27 de la Ley de Renta introducida por el artículo 36 de citada ley, esté referida única y exclusivamente a las pensiones con cargo al presupuesto nacional. Del estudio de las actas en que se discutió el Proyecto de Ley de Creación del Régimen General de Pensiones con cargo al Presupuesto Nacional, de otros Regímenes Especiales y Reforma a la Ley 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, Ley de Impuesto sobre la Renta (Expediente Legislativo N° 11.168) se desprende de que si bien la intención del legislador fue crear un régimen único de pensiones con cargo al presupuesto nacional, al proponer a las pensiones y jubilaciones como fuente de renta gravable, lo hizo no solo pensado en las pensiones que tuvieran como base de servicio al Estado, sino a todas las pensiones y jubilaciones independientemente de su origen, y ello es así, por cuanto la derogatoria del artículo 30 y la adición del inciso ch) al artículo 27 -ambos de la Ley de Impuesto sobre la Renta- incorporadas en Capítulo VIII de la Ley 7302 no forman un todo armónico con las regulaciones de los Capítulos anteriores. Al

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

contrario, la intención del legislador, fue reformar la Ley de Impuesto sobre la Renta -en cuanto a pensiones y jubilaciones- en un sentido general, de ahí la reforma al encabezado del Título II y el párrafo primero del artículo 27 de la Ley 7092, al sustituir el encabezado dicho Título II que rezaba: "Del impuesto único sobre las rentas del trabajo personal dependiente" por el siguiente encabezado: "Del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión" sin hacer distinción alguna entre pensiones con cargo al presupuesto nacional y pensiones complementarias a los regímenes establecidos. Igual situación prevalece en la redacción del párrafo primero del artículo 27 al establecer el legislador:

"A las personas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión."

Es decir, tampoco, no se hace distinción alguna entre regímenes jubilatorios por su origen.

La tesis de esta Procuraduría, en el sentido de que el inciso ch) del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplica a todas las pensiones y jubilaciones independientemente de su origen, encuentra también respaldo en lo resuelto por la Sala Constitucional en el Voto 1341 de 29 de marzo de 1993, al admitir que tanto los regímenes de pensión y jubilación que Administra la Caja Costarricense del Seguro Social, como los del Magisterio Nacional y del Poder Judicial -a los cuales no se les aplica las disposiciones de la Ley 7302 por disposición expresa del artículo 2º de la citada ley-, quedan sujetas a lo dispuesto en el inciso ch) del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En lo que interesa dice la Sala Constitucional al referirse al régimen de pensiones y jubilaciones del Poder Judicial: "(...) No es de recibo el argumento en el sentido que el artículo 2 de la Ley 7302, declara que no es aplicable al Régimen de Jubilaciones y Pensiones del Poder Judicial esa normativa, puesto que la distinción, que claramente se hace, lo es en cuanto a los regímenes de jubilaciones y pensiones, pero no así en lo que tañe a las reformas introducidas a partir del Capítulo VIII, artículos 35 y siguientes de esa Ley, en cuanto a que se refiere a otras leyes vigentes y obligatorias, como lo es la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En esta distinción el legislador ha sido particularmente claro y por lo dicho, a juicio de la Sala no resulta contrario a los derechos fundamentales de los jubilados y pensiones del Poder

Judicial," igual azonamiento aplicó la Sala respecto de los regímenes del Magisterio Nacional y de la Caja Costarricense del Seguro Social.

III- COMO OPERA LA RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON RESPECTO A LAS PENSIONES Y JUBILACIONES DE LOS REGIMENES COMPLEMENTARIOS:

Habiéndose establecido que las reformas introducidas a la Ley de Impuesto sobre la Renta por los artículos 35 y 36 de la Ley 7302 resultan aplicables a todas las pensiones y jubilaciones independientemente de su origen, y el no existir una disposición expresa que permita afectar la retención por concepto de impuesto respecto de aquellas pensiones y jubilaciones provenientes de regímenes complementarios como es el caso del Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Banco de Costa Rica debe interpretarse armónicamente los artículos 27 y 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el tanto que el artículo 35 de la Ley citada se refiere a los contribuyentes -caracter que revisten las personas físicas que perciben rentas cuya fuente es la pensión o jubilación- que durante un período fiscal hubieren obtenido rentas de más de un empleador, patrono o pagador. Ahora bien, teniendo en cuenta que la administración del Fondo de Garantías y Jubilaciones corresponde a la Junta Administrativa del Fondo y que los pagos por concepto de pensión o jubilación lo efectúan a través del banco, consecuentemente corresponde a éste en su condición de pagador efectuar la retención por concepto de impuesto sobre la renta. Debe tenerse presente, que al constituirse el fondo de garantías y jubilaciones del Banco de Costa Rica en un régimen complementario al régimen de la Caja Costarricense del Seguro Social -así dispuesto por el artículo 55 de la Ley Orgánica del sistema Bancario Nacional- corresponde a los contribuyentes (beneficiarios del régimen) notificar al pagador a fin de que no se aplique más de unacota libre y se proceda a la retención del impuesto sobre el total de la renta percibida conforme a la tarifa contenida en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta."⁶

c. Prescripción de la Obligación Tributaria

"VI. El plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación a cargo del contribuyente está previsto en el ordinal 51 CNPT. Este numeral ha sido objeto de varias reformas desde su promulgación. Al respecto, esta Sala, en la sentencia número 155 de las 11 horas 10 minutos del 3 de marzo del 2004, en lo conducente, expuso: " III.- Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá, conviene en primer término hacer una referencia al tema de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias. La Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas

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

y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51 lo estableció en tres años. Luego, la Ley N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, lo modificó, ampliándolo a cuatro años. Con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se redujo nuevamente a tres años. A tenor del artículo 52 del Código de cita, el plazo se inicia a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que deba pagarse el tributo ... ". Para establecer cuál versión es la aplicable al sub-júdice, debe considerarse lo siguiente. El ordinal 31 ibídem, el cual no ha experimentado reforma desde su promulgación, dispone: " El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. " De esta norma se colige que la verificación del hecho generador de la obligación tributaria determina la ley aplicable. Es decir, tanto las normas específicas referidas al tributo dispuestas en la respectiva ley, cuanto aquellas generales contenidas en el CNPT, vigentes al nacer la obligación, son las que regulan, no solo su determinación, sino también todas sus vicisitudes, especialmente la prescripción. Sobre este aspecto, en la sentencia número 629 de las 11 horas 40 minutos del 1 de octubre del 2003, esta Sala, en lo conducente, indicó: " V.- En lo que atañe al momento desde el cual corre el plazo de la prescripción de la obligación tributaria, sus objeciones giran en torno a que desde el momento cuando la Administración Tributaria tuvo conocimiento del impago de los tributos, comenzaba a correr el período de prescripción. Contrario a su aserto, no se condiciona el inicio del tiempo de inercia en el ejercicio del derecho, a que la Administración tenga conocimiento del hecho generador, sino que éste último se verifique desde la perspectiva fenomenológica, ergo, desde que surja la obligación de pago , independientemente del momento en que tal acontecimiento llegue a ser de dominio de la Administración. El presupuesto establecido por la ley, o bien, hecho generador, cuya realización ocasiona el nacimiento de la obligación de pago de impuestos ... El plazo de la prescripción, contenido en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sufrido diversas reformas desde que fue promulgado el 3 de mayo de 1971. Por la Ley de Reforma Tributaria del 10 de junio de 1976, (según reforma vigente hasta 1995), se fijó que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, siendo ésta la norma aplicable al sub-examine. Las hipótesis de interrupción de la prescripción aplicables, al tenor de la regla en vigencia para los hechos acá discutidos son; la determinación del tributo, el reconocimiento expreso de la obligación, o el pedido de prórrogas o facilidades de pago (artículo 53 ibídem). ... Ahora bien,

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

considerando que el momento en que inicia el cómputo de la prescripción, cuenta desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse, aún suponiendo que todos los contratos fueron terminados en 1986, el plazo de prescripción correría el 1 de enero de 1987, consolidándose el 1 de enero de 1990. Durante ese tiempo no se produjo ninguna causal de suspensión ni interrupción, pues el requerimiento de la Administración Tributaria tuvo lugar hasta 1996. En consecuencia, sobradamente había transcurrido el plazo necesario de extinción de la obligación tributaria. Por esta misma razón, tampoco se cometió violación por inaplicación del Decreto N° 18533-H porque este tiene vigencia desde el seis de octubre de 1988, y los hechos generados, según se expuso, tuvieron lugar antes de 1986, en consecuencia, no puede aplicarse al sub-examine, porque entrañaría una actuación retroactiva de la norma. ... "(Lo subrayado no es del original). Resulta oportuno recordar, además, lo que sobre el instituto en estudio ha indicado esta Sala. En la sentencia número 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992, en lo de interés, señaló: " IV.- La prescripción extintiva, también denominada negativa o liberatoria, es una institución creada para tutelar el orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. El ejercicio oportuno de las acciones y los derechos, podría decirse, está asistido de un interés social. La postergación indefinida en tal sentido acarrea duda y zozobra en los individuos y amenaza la estabilidad patrimonial . El instituto de mérito propende, precisamente, a eliminar las situaciones de incerteza, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas. Para su aplicación se requieren tres elementos: el transcurso del tiempo previsto por la ley, la falta de ejercicio por parte del titular del derecho y la voluntad del favorecido por la prescripción de hacerla valer, ya sea a través de una acción o de una excepción, pues no puede ser declarada de oficio por el juez y es posible su renuncia tácita o expresa, siempre y cuando no sea anticipada. Además, debe atenderse a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen situaciones jurídicas, de particular relevancia para el ordenamiento jurídico, que son imprescriptibles. En cuanto a su fundamento, se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto,

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

debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas"(Lo subrayado no es del original. En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos números 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001). Del precedente transcrito se determina que la prescripción no puede ser considerada como una sanción, para que sea aplicado de manera inmediata, conforme lo indicó la Sala Constitucional, en el voto número 3740 de las 16 horas 18 minutos del 19 de mayo de 1999. VII. El artículo en estudio -51 del CNPT-, según se indicó, fue reformado por el numeral primero de la Ley número 7535 del 1º de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria, la cual, en su ordinal 35 dispuso: " Fechas de vigencia. / Las disposiciones de esta Ley son de orden público

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

y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2 (*), en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: (Así reformado por el artículo 11 de la Ley de Ajuste Tributario No.7543 del 14 de setiembre de 1995) / a) Promulgar los reglamentos generales de fiscalización, gestión tributaria y recaudación./ b) Publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización./ c) Implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de la presente Ley./ Las reformas citadas en los artículos 12 a 19 (*) de esta Ley rigen a partir del período fiscal siguiente a su publicación; su artículo 28 (*) rige a partir del ejercicio económico de 1996; las demás disposiciones de esta Ley, rigen a partir de su publicación ./ (*) (Así reformado por el Auto de Corrección Material de las 14:00 hrs. del 10 de agosto de 1995, publicado junto con el texto de la presente ley). " (Lo subrayado no es del original). De manera expresa se indica que la susodicha modificación al canon 51 del CNPT, dispuesta en el ordinal 1 de la Ley de Justicia Tributaria, resulta aplicable a partir del 14 de setiembre de 1995, data en que se publicó esa Ley. Esta reforma estuvo vigente hasta el 1º de octubre de 1999, momento en que entró en vigencia la Ley número 7900. Esto es complementado con lo dispuesto en el Transitorio Tercero, párrafos segundo y tercero de la Ley número 7535, al disponer: " A las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inicien antes de la vigencia de la presente Ley, no se les podrán aplicar sus disposiciones. / En los tributos cuyo pago esté sujeto a la presentación de una declaración jurada, esta Ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia. " En el sub-júdice, como se ha señalado, el IDA le cobra a la sociedad actora la obligación tributaria originada en enero y febrero de 1996; así como los intereses por el pago tardío del impuesto sobre la cerveza por los meses de diciembre de 1995 a julio de 1996 y de setiembre de 1996 a diciembre de 1999. Es evidente que el hecho generador tuvo lugar cuando se encontraba vigente la reforma introducida por la Ley de Justicia Tributaria, en el período fiscal 96. Por otro lado, la Ley número 7900, de 3 de agosto de 1999, no incluye transitorio alguno tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues solo contiene una disposición genérica, estableciendo que "rige a partir del 1º de octubre de 1999". No obstante, el Tribunal, en la sentencia ahora impugnada, para aplicar el plazo trienal según la reforma del artículo 51 efectuada por esa ley, se fundamenta en el principio de la norma más favorable, de conformidad, tanto con lo preceptuado en su Transitorio II, al

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

disponer: " A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley, se les aplicará la sanción más benigna . Además se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. "(Lo subrayado no es del original); cuanto por los precedentes de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Esta Sala no comparte ese criterio. Como se indica expresamente en esa norma transitoria, el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones (en ese mismo sentido se expresa la Sala Constitucional en el precedente citado por el Tribunal, voto número 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del 17 de junio de 1994); sin embargo, como ya se indicó, la prescripción no reviste ese carácter. Por ello, ese postulado no resulta procedente para determinar el plazo de prescripción aplicable al sub-lítem; sino, por el contrario, y como se ha señalado, el de la normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador. Corolario, para la fijación del capital e intereses debidos por la sociedad actora, la redacción del ordinal 51 del CNPT, aplicable a la lite, es la siguiente: " Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses. ", conforme con la reforma introducida por la Ley número 7535 del 1 de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria. VIII . Sobre el cobro efectuado por recargos, su naturaleza es sancionatoria, contraria a la de los réditos, que es indemnizatoria. La normativa que los regula, por lo tanto, es otra, la correspondiente a las sanciones administrativas. En concreto, el tema de la prescripción se rige por lo previsto en los cánones 73 y 74 de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971 (CNPT), modificado el último ordinal por la 5909 del 16 de junio de 1976; y 74 de la versión siguiente y actual de ese cuerpo normativo. La Ley de Justicia Tributaria, en su artículo segundo, sustituyó el Título III del CNPT, denominado "Hechos ilícitos tributarios". Según se apuntó en el considerando anterior, en el ordinal 35 se estableció que esta reforma entraría en vigencia en el plazo de seis meses a partir de su publicación -el 14 de setiembre de 1995-, siempre que la Administración Tributaria cumpliera tres aspectos: a) promulgar el reglamento general de fiscalización, gestión tributaria y recaudación, b) publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización y, c) implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de esa ley. El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto número 25049-H, y el Reglamento sobre criterios objetivos de selección, Decreto 25050-H, fueron publicados en el Alcance número 20 de La Gaceta 62

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

de 28 de marzo de 1996. Para ambos, se estableció su vigencia a partir del 1º de abril siguiente. La implementación del programa de divulgación e información sobre los alcances de la ley se hizo antes de abril de ese año. En consecuencia, la reforma integral del Título III del CNPT resulta aplicable a partir del 1º de abril de 1996. A la luz de lo señalado en el considerando I de esta sentencia, en las resoluciones administrativas de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, 348 y 356, de las 8 horas del 15 y 11 horas 30 minutos del 19, respectivamente, ambas de noviembre del 2001, notificadas el 18 de marzo del 2002, se condenó a la sociedad actora a cancelar los recargos por presentación tardía de la declaración jurada de los meses de enero y febrero de 1996; y, morosidad en el pago atrasado del impuesto, de los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Es evidente que el cambio introducido por la Ley de Justicia Tributaria no le resulta aplicable al sub-júdice, pues el período cobrado es anterior a su entrada en vigencia. Ergo, tocante al rubro de los recargos cobrados por la Administración Tributaria a la sociedad actora, resulta aplicable lo dispuesto en los numerales 73 y 74 de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971, reformado el último canon mediante Ley número 5909 del 16 de junio de 1976, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996. IX. Procede ahora determinar el segundo aspecto debatido en el recurso: si los extremos cobrados por el IDA a Florida Ice se encuentran prescritos. Tocante a los rubros de principal e intereses, es preciso tener presente lo preceptuado en los ordinales 51, 52, 53 y 57 del CNPT, según reforma practicada por la ley número 7535: " Artículo 51.- Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses. Artículo 52.- Cómputo de los términos . El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse. " Artículo 53.- Interrupción de la prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe por:/ a) El traslado de observaciones y cargos o los actos sucesivos dictados por la Administración Tributaria para determinar el tributo./ Igualmente, se interrumpirá con la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. Como fecha de interrupción, se tomará la de la notificación del traslado de observaciones y cargos de la resolución administrativa o la presentación de la declaración respectiva fuera de término./ b) Cualquier solicitud de rectificación del sujeto pasivo./ c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor./ d) El pedido de prórroga o de otras facilidades de pago./ e) La notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda./ f) La interposición de toda petición o reclamo, en

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

los términos establecidos en el artículo 102 del presente Código./ Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse nuevamente, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. ... Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar, junto con el tributo adeudado, un interés, el cual no será menor, en ningún caso, que la tasa básica pasiva que fije el Banco Central./ La Administración Tributaria, mediante resolución publicada, fijará la tasa de interés, que no podrá superar en más de quince puntos esa tasa básica pasiva, tasa de interés que regirá a partir de su publicación./ No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.

" El adeudo principal en cobro, se reitera, corresponde a los meses de enero y febrero de 1996. A la luz de lo dispuesto en el numeral 52 antes transcrito, en relación con el 51 ibídem, el cómputo del plazo para la prescripción se inició el 1º de enero de 1997, concluyendo, si no hubiese existido ningún acto interruptor, el 1º de enero del 2001. No obstante, la notificación del traslado de cargos y observaciones -acto interruptor, de conformidad con el inciso a) del ordinal 53 de reciente cita- se llevó a cabo el 27 de abril del 2000 y las resoluciones determinativas números 4 de las 11 horas y 8 de las 15 horas del 20 de setiembre de ese año fueron comunicadas el día 27 siguiente. Asimismo, el 6 de octubre, la sociedad actora formuló recursos de apelación, fallados por el Tribunal Fiscal Administrativo en resoluciones números 348 y 356, notificadas el 18 de marzo del 2002. Ergo, no transcurrió el plazo fatal de cuatro años de la prescripción para que la Administración Tributaria pudiera efectuar dicha determinación. Por otro lado, tocante a los réditos cobrados, se colige del transcrito canon 57, relacionado con lo preceptuado en los ordinales 51 y 52 ibídem; así como de lo antes expuesto, que los cobrados a partir de enero de 1996 tampoco están prescritos, pues las respectivas resoluciones determinativas fueron dictadas y notificadas antes de transcurrir el plazo cuatrienal. Igual sucede con los correspondientes a diciembre de 1995. Tal y como se apuntó en el considerando I de esta sentencia, el 18 de setiembre de 1996 la sociedad actora suscribió con el IDA un "Arreglo de pago extrajudicial", en el cual se indicó, de manera expresa, que había depositado a la orden del indicado ente los impuestos respectivos al mes de diciembre de 1995, incluyendo capital, intereses y multas. No obstante, por la duda surgida respecto a la procedencia del cobro de esos extremos accesorios, los montos concernientes a intereses y multas fueron aplicados como un crédito de impuesto sobre los correspondientes al mes de enero. Ese pacto, tocante a

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

la deuda del impuesto, configura un acto interruptor de la prescripción, según lo estipulado en el citado numeral 53 inciso c) del CNPT -El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor-, y como tal, afecta lo accesorio: los frutos civiles. Por consiguiente, el nuevo plazo empezó a correr, según lo dispuesto en el párrafo final de este ordinal, el 1º de enero de 1997, venciendo el 1º de enero del 2001, cuando ya, se insiste, habían sido notificadas las resoluciones determinativas. Por consiguiente, cabe concluir que tampoco la fijación de los réditos está prescrita. X. En relación con los recargos adeudados, de acuerdo con lo expuesto en el apartado VIII de esta sentencia, la normativa aplicable es la contenida en los ordinales 73 y 74 del CNPT, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996. Disponen esas normas: " Artículo 73.- Prescripción de las infracciones. El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción./ El plazo precedente se extiende a cinco años para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 51 de este Código. Artículo 74.- Interrupción de la prescripción. La prescripción de la acción para aplicar sanciones, se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen o por la denuncia formulada ante la autoridad competente. En ambos casos el nuevo término comenzará a correr del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme. " El período cobrado por estos extremos, comprende los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Por consiguiente, los plazos de prescripción se inician el 1º de enero de 1996 y el 1º enero de 1997, finalizando el 1º de enero de 1999 y el 1º de enero del 2000, respectivamente, de no existir acto interruptor alguno. Como se indicó en el apartado I de esta sentencia, la Junta Directiva del IDA, en acuerdos tomados en la sesión número 90-97, del 9 de diciembre de 1997, dispuso indicarle, entre otras, a Florida Ice, que debía proceder al pago de las sumas adeudadas por concepto de "presentación tardía, intereses corrientes y moratorios". La notificación de ese acuerdo configura el acto interruptor aludido en el canon 74 del CNPT, pues es cuando se le ponen en conocimiento las infracciones presumidas por la Administración Tributaria. No consta cuándo sucedió ese comunicado. Sin embargo, existe un dato objeto que determina, no solo que sí se efectuó, sino también el momento en que se hizo: el 4 de febrero de 1998, el representante de la sociedad actora interpone los recursos de revocatoria y apelación contra tal acuerdo. Conforme con lo preceptuado por el canon 140 ejúsdem, esa impugnación debe hacerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su notificación. En consecuencia, ese acto se llevó a cabo, como fecha límite, el 4 de enero de 1998, antes de completarse los tres años. Según indica el numeral 74 antes transcrito, el plazo de la

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

prescripción queda interrumpido hasta cuando la respectiva resolución quede firme. En el sub-júdice, eso sucede con la notificación las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Por consiguiente, tampoco el extremo de los recargos cobrados se encuentra prescrito. Sin perjuicio de lo anterior, y a mayor abundamiento de razones, es menester indicar lo siguiente. Podría argüirse que el señalado acto interruptor de la prescripción no tiene esa virtud, pues la Junta Directiva del IDA, en sesión número 3-00, celebrada el 12 de enero del 2000, anuló lo actuado en el procedimiento cobratorio y ordenó reiniciarlo. Sin embargo, tal suposición parte de una base falsa. En realidad, la Junta Directiva del IDA no anuló el proceso cobratorio. Lo resuelto, ante la comunicación de la resolución interlocutoria número 63 de las 11 horas del 6 de abril de 1999 del Tribunal Fiscal Administrativo, ordenando devolver el expediente para que se tramitaran por separado los respectivos cobros a cada una de las empresas involucradas, fue revocar el acuerdo tomado en la sesión número 19-98 del 10 de marzo de 1998, en el cual denegó el recurso de revocatoria y admitió la apelación, para acoger el recurso horizontal interpuesto contra lo decidido en la sesión del 9 de diciembre de 1997, ordenando efectuar el cobro a cada empresa, de conformidad con lo previsto en los artículos 144 y siguientes del CNPT. En todo caso, aún cuando se interpretara que sí fue anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen. Tal y como se apuntó en el considerando VI de este fallo, la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes. Esa duda o angustia no existe en el sub-júdice, pues, aunque se haya anulado el proceso, la sociedad actora tiene plena certeza de que la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria; por lo tanto, no pierde el efecto interruptor de la prescripción. Sobre la subsistencia de los efectos sustanciales de una notificación anulada, pueden consultarse las sentencias de esta Sala números 52 de las 15 horas 20 minutos del 27 de junio de 1997 y 139 de las 14 horas 10 minutos del 23 de diciembre de 1998. Sin embargo, en un supuesto como el apuntado, esa interrupción no puede ser indefinida. Por ello, debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria quede firme. En autos no consta cuándo se produjo la notificación del acuerdo tomado en la sesión del 12 de enero del 2000. No obstante, aún cuando se tomara esa data como el momento en que inicia el plazo para la prescripción, no transcurrieron los tres años para que operara. De acuerdo con el mérito de los autos, el 22 de marzo de ese año se le notificaron a la actora los oficios números AF-067 y AF-071 de la Auditoría General del IDA, con los cuales se le pone en conocimiento los requerimientos previos de pago. Además, el 27 de

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

abril se le comunican los traslados de cargos y observaciones, contenidos en oficios números AF-122-2000 y AF-125-2000. XI. En virtud de las razones expuestas, resulta de rigor acoger el recurso interpuesto y casar la sentencia del Tribunal, en cuanto dispuso la nulidad de los actos y resoluciones impugnados, al considerar prescritos los extremos cobrados, imponiéndole el pago de las costas al IDA."⁷

FUENTES CITADAS:

- 1 SALTO Van der Laat, Diego. Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario. *Revista Ivstitia* (No. 193-194): pp. 16, enero-febrero, 2003.
- 2 HERNÁNDEZ Morales, Israel. Seminario sobre Derecho Tributario y Presupuestario. 1º Edición. Memoria. Procuraduría General de la República. San José, 2001. pp. 245-247.
- 3 Ley Número 7092. Costa Rica, 21 de abril de 1988.
- 4 Ley Número 30. Costa Rica, 19 de abril de 1886.
- 5 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 094-2001, de las nueve horas con cuaarenta y siete minutos del dieciseis de marzo de dos mil uno.
- 6 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen No. 080, del tres de junio de mil novecientos noventa y tres.
- 7 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 385-2006, de las nueve horas con cuarenta minutos del veintiocho de junio de dos mil seis.