

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: PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

RESUMEN: La siguiente investigación versa sobre la prescripción del impuesto sobre la renta, que se rige por lo establecido en los artículos 51 y siguientes que se citan del Código Tributario. Junto a las citas normativas, se hace un breve análisis doctrinal de la figura de la prescripción en materia tributaria, para finalmente inculcar extractos jurisprudenciales en los que se analiza detalladamente la prescripción de las obligaciones de índole tributarias.

Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Cuestiones Generales.....	2
b. Momento a partir del cual debe empezar a correr el plazo. . .	3
c. Interrupción y Suspensión del término prescriptorio.....	3
2. Normativa.....	4
a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	4
3. Jurisprudencia.....	6
a. Prescripción de la Obligación Tributaria.....	6
b. Cómputo del Plazo de la Prescripción.....	12
c. Sobre la Prescripción Tributaria.....	13

DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Cuestiones Generales

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl

"La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas en que se extingue tanto la obligación fiscal como la obligación del fisco a devolver cantidades que le fueron pagadas indebidamente, lo que hemos llamado obligación fiscal inversa, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos."¹

VILLALOBOS Quirós, Enrique

"En la actualidad, es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo establece nuestro Código Civil.

Es interesante saber que también otras legislaciones hablan de caducidad, casi como un sinónimo de prescripción.

En Costa Rica, el Código establece que la prescripción tiene un término de tres años (artículo 51), pero se extiende a cinco para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Pública o que, estándolo, hubieren presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hubieren presentado declaraciones juradas.

Un ejemplo es el caso de un nuevo profesional que no tributa durante los primeros cinco años y al sexto presenta por primera vez su declaración de la renta. La Administración podrá cobrarle lo ganado en los primeros cinco años no declarados y fijarle presuntivamente una suma por esos períodos fiscales.

Todavía hay otra prerrogativa a favor de la Administración, como es la interrupción de la prescripción: artículo 53. Una vez "interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo corrido con anterioridad y comienza a computarse nuevamente el término a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción". Anteriormente, el término de prescripción para los contribuyentes inscritos era de cinco años, y de diez para los no inscritos. Pero ese artículo fue reformado. Los intereses prescriben con la deuda principal.

Hay que conocer que si se paga una deuda prescrita "no se puede repetir lo ganado", esto es, la Administración no devolverá ese dinero."²

VARGAS Vargas, Ólger

"La prescripción puede influir en la extinción de la obligación tributaria, siempre que sea establecido por la ley; su presupuesto lo es el transcurso del tiempo que corre desde el momento en que el crédito es líquido y exigible.

Sus términos se diferencian de los términos de caducidad ya que éstos se ubican en los procedimientos anteriores al acto de imposición. Los términos de caducidad se dan por ley -para imponer cierto orden y cierto ritmo al procedimiento de ejercitar los poderes de imposición de los créditos tributarios."³

b. Momento a partir del cual debe empezar a correr el plazo

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl

"Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y, tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no contaría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o las violaciones a la ley y no perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica."⁴

c. Interrupción y Suspensión del término prescriptorio

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl

"El término prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo. Se interrumpe cuando autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien

por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación. En cuanto a la prescripción que corre a favor del fisco, el término se interrumpe por cualquier acto del particular en que reclame la devolución de lo pagado indebidamente, así como por cualquier acto de la autoridad tendiente a efectuar dicha devolución, siempre que este acto sea del conocimiento del particular. En síntesis, podemos decir que el término prescriptorio se interrumpe con cualquier gestión de cobro o tendiente al cobro, debidamente notificada a la otra parte.

El término prescriptorio también puede suspenderse. Esto se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero que no tiene como efecto el inutilizar el tiempo que ha transcurrido, sino simplemente detiene la cuenta, misma que se reanuda cuando desaparece la causa que la suspendió. La suspensión, igualmente, puede darse tanto para el contribuyente como para el fisco.”⁵

2. Normativa

a. Código de Normas y Procedimientos Tributarios⁶

Artículo 51.- Términos de prescripción (*)

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.

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

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

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 o suspensión de la prescripción (*)

El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:

- a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 de este Código. (*)
- b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.
- c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.
- d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.
- e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda.
- f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.

Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.

El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria, se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, según los artículos 92 y 93 del presente Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado.

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

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No.

7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

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

Artículo 54.- Interrupción especial del término de prescripción.

En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución queda firme.

(*) La constitucionalidad de la frase "y el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución queda firme" del presente artículo ha sido cuestionada mediante Acción No. 06-001800-0007-CO. BJ# 58 de 22 de marzo del 2006.

Artículo 55.- Prescripción de intereses.

La prescripción de la obligación tributaria extingue el derecho al cobro de los intereses.

Artículo 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.

3. Jurisprudencia

a. Prescripción de la Obligación Tributaria

"IV).- La Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social, número 4760 del cuatro de marzo de mil novecientos setenta y uno, y sus reformas, al abordar el tema de los recursos económicos de la entidad, en su Capítulo IV, establece que entre otros, ésta contará con "un aporte de los patronos de la empresa privada en general, correspondiente al medio por ciento mensual sobre las remuneraciones, sean salarios o sueldos, ordinarios o extraordinarios, que paguen a los trabajadores de sus respectivas actividades que estén empadronados en el INA y el Seguro Social o

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

en el Banco Popular y de Desarrollo Comunal. También están obligados a pagar el aporte, a que se refiere este inciso, las instituciones autónomas del país, cuyos recursos no provengan del presupuesto general ordinario de la República" (artículo 14, inciso a.).- Asimismo, se dispuso el carácter permanente de la contribución, y que mientras el Instituto no disponga de un sistema apropiado, la Caja Costarricense de Seguro Social recaudará el aporte de los empresarios que cotizan para ella y lo girará directamente a aquél. Las bases para la percepción de los dineros se determinan mediante convenio especial entre ambas instituciones (artículo 15). En caso de falta de pago, se faculta al ente para el cobro por la vía ejecutiva; las cuotas no canceladas tienen recargo del dos por ciento mensual, que no puede exceder del veinticuatro por ciento del total adeudado. Las certificaciones que se expidan, por medio del departamento respectivo, constituirán título ejecutivo sobre el cual sólo podrá oponerse la excepción de pago (artículo 16); y, por último, dicho aporte será deducible del monto de ingresos gravables para los efectos de impuesto sobre la renta que los empresarios deben pagar (artículo 17).- Esa normativa, ciertamente especial, nada dice sin embargo, sobre los medios de extinción de esa obligación tributaria, y por allí, tal y como se afirma en la acción, es imperativo acudir a los preceptos supletorios de orden general, que no son otros que los del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a cuyo tenor, sus reglas, "... son de aplicación supletoria, en defecto de normas expresas del CAUCA o del RECAUCA, o de la legislación privativa de los entes autónomos o descentralizados " .- V).- Empero, la tesis del Instituto es en sentido contrario a la expuesta: para éste, el artículo 16 de su ley originaria, sólo permite oponer la excepción de pago, y ninguna otra, sin que en su criterio pueda aplicarse el Código que se indicó. Ello obliga a revisar cuál es el correcto sentido de esa norma, y si es aplicable al sub examine, para lo cual es necesario fijar desde ahora, los hechos que se juzgan dentro de este proceso. En autos está debidamente acreditado, que el treinta y uno de marzo del dos mil cuatro, el aquí demandado emitió contra la actora, formal "resolución de cobro administrativo del tributo de la ley 4760", en la que le requirió un millón veinticuatro mil trescientos treinta y nueve colones con cincuenta y ocho céntimos, por principal y recargos, correspondiente al porcentaje de las remuneraciones, salarios o sueldos ordinarios y extraordinarios, percibidos por algunos de los empleados de la empresa en mayo de mil novecientos noventa y tres, mayo de mil novecientos noventa y cuatro, febrero de mil novecientos noventa y seis, abril y julio de mil novecientos noventa y siete, junio de mil novecientos noventa y ocho y febrero del dos mil.- En esa oportunidad, se le indicó a la contribuyente,

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

que "Contra la presente resolución proceden los recursos de revocatoria con apelación de subsidio, los cuales deberán interponerse ante esta instancia, y será resuelto por la misma en primer grado y en alzada por la gerencia. Dichos recursos deberán interponerse dentro del término de diez días hábiles a partir del día siguiente de la notificación de la presente resolución Se debe señalar lugar para notificaciones dentro del Primer Circuito Judicial de San José, de lo contrario se tendrá por notificado transcurridas veinticuatro horas" (folio 12 del expediente administrativo).- En respuesta a lo anterior, la compañía alegó que los montos estaban prescritos, lo que le fue rechazado por el Departamento de Administración Tributaria y Gestión de Cobro el veintisiete de mayo del mismo año. Contra esa decisión se planteó revocatoria y apelación, las que también fueron denegadas; la primera por esa Oficina y la alzada por el gerente general, quien además, dio por agotada la vía administrativa, siendo esta última decisión la que se cuestiona en esta vía.- El Tribunal estima, que esos trámites forman parte del procedimiento de determinación del impuesto, y que la resolución inicial puede ser combatida mediante los recursos ordinarios, sobre la base de las alegaciones que estime pertinentes en su defensa. De lo contrario, si la decisión fuera ya inmutable, ningún sentido tendría informarle a la parte de las posibilidades de impugnación que le asistían, como ocurrió en este caso.- Es en este contexto que debe analizarse el artículo 16 de la Ley que invoca la entidad accionada, que dispone: "Las certificaciones que expida el IMAS, por medio del departamento respectivo, constituirán título ejecutivo sobre el cual sólo podrá oponerse la excepción de pago". Adviértase que la emisión de la certificación -título ejecutivo-, presupone normalmente la determinación en firme de un adeudo, lo que a la fecha no ha ocurrido, pues aún se encuentra pendiente, en esta sede judicial, la discusión sobre su existencia.- Y si bien es cierto, la Administración podría emitirla de una vez, conforme a los principios de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, y a la potestad que al efecto le conceden los numerales 146 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, la validez del documento queda supeditada a las resultas del proceso jurisdiccional instaurado, y su emisión no supone una limitación a las posibilidades de defensa del contribuyente dentro de aquél cauce, que como se dijo puede cuestionar el contenido del traslado de cargos, y la existencia misma de la obligación, por los medios legales a su alcance.- Y en esas condiciones, se entiende e interpreta que el artículo 16 invocado en la contestación, sólo se aplica a partir del momento en que se proceda al cobro en la vía ejecutiva de la deuda, con base en el documento emitido, pues es en esa etapa -y no en el trámite administrativo previo, que se instaura para su fijación concreta-,

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

donde tendría efecto la limitación de defensa allí prevista, sobre cuya validez no cabe emitir pronunciamiento alguno, por no ser objeto del juicio y por exceder las atribuciones de contralor de legalidad, atribuidas a esta Jurisdicción especializada.- Por lo demás, es evidente que de admitirse la tesis de la apoderada del IMAS, se haría nugatorio el derecho de defensa ante la Administración, en virtud de que a nada conduciría impugnar el traslado, si sólo puede alegarse el pago, cuando normalmente esos remedios tienden, justamente, a evitarlo, o a eliminar o reducir la cantidad que se imputa a una parte.- Por eso, no es acertado el argumento de que la Ley impide al IMAS conocer de excepciones diversas de la de pago, durante el camino que precede la expedición del documento que servirá de título, ni tampoco invocar el principio de prevalencia de la ley especial sobre la general, dado que como se señaló en el Considerando anterior, la Ley de Creación del Instituto, nada dispone sobre la extinción de la obligación tributaria, lo que permite acudir a la legislación supletoria, que para el caso se encuentra en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.- En conclusión, es criterio del Tribunal que la Institución accionada dio en este caso, al artículo 16, un sentido diverso al que corresponde, pues pretendió aplicarlo a una fase distinta de aquélla en que el precepto cobra vigencia, y en esa medida, lo procedente era conocer por el fondo de los cuestionamientos formulados por la empresa actora, y no rechazar de plano esas alegaciones.- Esa cuestión, se analiza de seguido.- VI).- Dispone el artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que las obligaciones tributarias se extinguen por los siguientes medios: pago, compensación, confusión, condonación o remisión, prescripción y novación, esta última, únicamente cuando se mejoren las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad de la recaudación.- Mediante la prescripción, que es la que aquí interesa, se sanciona, como se recordará, la inactividad de la Administración para exigir el pago del tributo, y se regula en los numerales 51 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo.- Ella encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues evita la protección indefinida de derechos que no se ejercen por su titular, ni se reconocen por el obligado, de forma que según lo expresado, ninguna obligación -y menos aún las de orden tributario-, puede calificarse como imprescriptible.- En esta materia, la Administración cuenta con un plazo determinado por ley, para recuperar los dineros no pagados por ese concepto, transcurrido el cual, queda sujeto a la voluntad del administrado, que bien puede invocar esa causal en su defensa.- El término para que ésta se produzca, ha variado a través de los años, y particularmente en la década de los noventa, en donde sufrió cambios de importancia, que merece la pena citar, sobre todo

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

porque algunos de los montos y períodos que se cobran se ven afectados con ellos.- Así las cosas, cabe mencionar que hasta la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria número 7535, publicada el catorce de setiembre de mil novecientos noventa y cinco, los artículos 51 y 52 del Código la establecían en tres años, pudiendo extenderse a cinco para los contribuyentes no registrados ante la Administración Tributaria, o que estándolo,

no hubieren presentado las declaraciones juradas a que estuvieren obligados; que se computan en cualquier caso desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquél en que el tributo debe pagarse.- La indicada ley 7535, por su parte, modificó el numeral 51 y fijó un término único de cuatro años.- Además se dispuso, en el Transitorio III, que esa reforma no era aplicable a las obligaciones cuyos hechos generadores se inicien con anterioridad a la vigencia de la ley.- Esa disposición se reformó, nuevamente, por ley 7900 del tres de agosto de mil novecientos noventa y nueve, que en lo esencial, volvió al sistema anterior a la 7535, y que se mantiene a la fecha. Dice: "Términos de la prescripción. La acción de la Administración para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo o sus intereses. El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. las disposiciones de este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado" .- Para resolver el punto sometido a examen debe atenderse a esos supuestos y a la fecha de las cuotas que se cobran.- Igualmente ha de tomarse en consideración que el único acto susceptible de interrumpir el conteo de los términos es la resolución del IMAS del treinta y uno de marzo del dos mil cuatro.- Así: A) CUOTA ORDINARIA DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES, por cuarenta y cinco mil setecientos ocho colones con noventa y cinco céntimos, más recargo por diez mil novecientos setenta colones con quince céntimos; y CUOTA EXTRAORDINARIA DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO , por ciento cuarenta y tres colones con cinco céntimos, más recargo de treinta y cuatro colones treinta y tres céntimos: En ambos casos, el término aplicable es el de cinco años, conforme a la redacción original del artículo 51; esto, en virtud de que el contribuyente no reportó las remuneraciones en su oportunidad.- Para la primera cuota empezó a correr el primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro y concluyó, en el peor de los casos, esa misma fecha de mil novecientos noventa y nueve; para la segunda, inició el primero de enero de mil novecientos noventa y cinco y feneció en el año dos mil.- B) CUOTA ORDINARIA DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, por noventa y siete

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

mil quinientos cuarenta y un colones con veintiséis céntimos, más recargo por veintitrés mil cuatrocientos nueve colones con noventa céntimos.- El cómputo es por cuatro años, según la ley 7535. Este inició el primero de enero de mil novecientos noventa y siete y venció el primero de enero del dos mil uno.- C) CUOTA EXTRAORDINARIA DE ABRIL de diecisiete mil trescientos cincuenta y cinco colones con noventa y cinco céntimos, recargo, cuatro mil ciento sesenta y cinco colones con cuarenta y tres céntimos, tasa 24%; y CUOTA ORDINARIA DE JULIO, por ciento setenta mil ochocientos cuarenta y cinco colones con ochenta y cinco céntimos, recargo, cuarenta y un mil tres colones, ambas de MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE. El término para ambas es de cuatro años, que empezó el primero de enero del año siguiente y culminó en enero del dos mil dos.- D) CUOTA ORDINARIA DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO , por ciento noventa mil ciento sesenta colones con cinco céntimos, recargo, cuarenta y cinco mil seiscientos treinta y ocho colones con cuarenta y un céntimos. También de cuatro años, inicia el primero de enero de mil novecientos noventa y nueve y venció en el dos mil tres.- E) CUOTA ORDINARIA DE FEBRERO DE DOS MIL, por trescientos cuatro mil trescientos veinticinco colones con veinte céntimos, más recargo por setenta y tres mil treinta y ocho colones con cinco céntimos. Para esta fecha, y con vista de que no se reportó al empleado, rigen los cinco años, según ley 7900. Éstos empezaron a correr el primero de enero del dos mil uno y no vencían sino hasta el primero de enero del dos mil seis. Este se interrumpió el treinta y uno de marzo del dos mil cuatro, a tenor de lo dispuesto en el artículo 53 del mismo Código.- Luego de lo expuesto, se concluye, que el único de los cobros que no está prescrito, es el que corresponde a la cuota ordinaria del dos mil, que sí se gestionó en tiempo; en cuanto a los demás, lleva razón la demandante, a quien en esos extremos sí le asiste derecho y por ende es procedente la prescripción invocada. Así se declara en la parte dispositiva de esta resolución.- VII).- La representante del Instituto Mixto de Ayuda Social opuso las defensas de prescripción, falta de legitimación, falta de derecho y de interés actual, así como la denominación genérica de sine actione agit, que comprende las tres últimas. En cuanto a la primera, no se explica en qué consiste, o de qué forma se produjo la prescripción alegada; empero, el Tribunal entiende que se refiere a la caducidad del plazo para interponer el proceso.- Esta no se dió, pues el acto que agotó la vía administrativa quedó notificado el nueve de julio, por lo que los treinta días previstos en el artículo 83.4 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, inició el doce y venció el veintitrés de agosto. Si la demanda se presentó el diecinueve de este último mes, se hizo en tiempo, por lo que debe desestimarse el reclamo.- Tampoco se advierten problemas de legitimación, pues ambas partes tienen

aptitud para intervenir en el proceso: la actora como destinataria de los actos impugnados y el IMAS como emisor de éstos.- El interés en decidir las cuestiones planteadas también está vigente.- Y en cuanto a la de falta de derecho, ésta debe acogerse parcialmente, únicamente en lo que toca al cobro correspondiente a febrero del año dos mil; respecto de los demás debe acogerse la demanda, pues ya prescribió el derecho para su cobro.- VIII).- No se está en presencia de ninguno de los supuestos que, conforme al artículo 98 de la Ley de esta Jurisdicción, podrían eximir al vencido de cubrir las costas personales y procesales de este asunto, por lo que en aplicación de la regla general prevista en el artículo 221 del Código Procesal Civil, éstas se le imponen al Instituto accionado." ⁷

b. Cómputo del Plazo de la Prescripción

"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, en la especie, aconteció al finalizar el proyecto de obra pública al que la maquinaria estaba destinada (numerales 31 y 32 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), pues la exoneración era temporal. Ello tuvo lugar entre 1980 y 1986, sin que sea dable determinar en forma precisa el tiempo en que fueron finalizados. 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, 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. En consecuencia, los restantes artículos sobre los que aducen violación, tampoco fueron conculcadas. De suyo, se impone el rechazo del agravio, y del libelo de casación."⁸

c. Sobre la Prescripción Tributaria

"I- DE LA PRESCRIPCION-GENERALIDADES:

La prescripción es una forma de extinción de la deuda tributaria. Pese al simplismo con que se define tal instituto, los efectos del mismo no son tan simples como parece, por cuanto la prescripción tributaria plantea una serie de problemas colaterales, superiores incluso, a los que acarrea dicho instituto en materia civil. De modo tal, que resulta insuficiente la afirmación de que la prescripción opera como una forma de extinción de la deuda tributaria.

Y es que la problemática de tal instituto, nace a raíz de la falta de identidad estructural entre los diferentes supuestos de prescripción. Por un lado, la doctrina reconoce que existen presupuestos de prescripción que favorecen a la administración, y por otro lado presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo de la obligación. Presupuestos que en algunos ordenamientos se regulan de manera indistinta, cuando en realidad merecen tratamientos diferentes.

Nuestro ordenamiento jurídico, no es la excepción, ya que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se regulan diferentes presupuestos de prescripción que el legislador pretende encasillar en el simplismo dogmático, de que tal instituto es una forma de extinción de la deuda tributaria, cuando en realidad no

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

es así, ya que no solo está sujeto a prescripción las facultades de determinación de la obligación tributaria y su acción cobratoria, sino también la acción sancionatoria de la administración y la acción para exigir la devolución de las sumas indebidamente pagadas, o pagadas en exceso.

Tenemos así, que el artículo 51 establece la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación a cargo de los contribuyentes y de la acción para exigir el pago del tributo. En tanto que, el artículo 74 establece la prescripción del derecho que tienen la administración tributaria de aplicar sanciones y finalmente el artículo 43 establece la prescripción del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas.

No obstante, que estamos en presencia de presupuestos diferentes, ya que mientras los artículos 51 y 74 regulan presupuestos de prescripción en favor de los sujetos pasivos de la obligación, el artículo 43 regula, si se quiere, el único presupuesto de prescripción en beneficio de la administración. Sin embargo, el legislador encasilla, tales presupuestos bajo un mismo término de prescripción, sea 4 años, regulando también bajo un mismo esquema las causales de interrupción de la prescripción, sea en función de los presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo, excluyendo tácitamente las causales de interrupción respecto de los presupuestos en favor de la Hacienda Pública y que obviamente perjudican al administrado.

Lo anterior, nos permite afirmar, que en nuestro ordenamiento jurídico tributario se plantea la prescripción como un instituto con características heterogéneas, propias de la doctrina civilista, que condicionan el ejercicio de facultades y derecho al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de la administración o del administrado, en razón del principio de certeza y seguridad jurídica ordenados por el derecho, sin cuestionarse los alcances y efectos de cada uno de los presupuestos regulados.

II- DE LA PRESCRIPCIÓN Y EL CRÉDITO TRIBUTARIO :

Los derechos se extinguen cuando durante cierto tiempo los mismos permanecen inactivos, es decir cuando no se ejercitan por el titular.

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

La prescripción del crédito tributario, responde al mismo fundamento y tiene por fin el resguardo de los principios de seguridad de las relaciones jurídicas, tal y como lo hace la prescripción en general, no obstante, sus regulaciones normativas, difieren de las regulaciones de la prescripción genérica.

En nuestro ordenamiento jurídico, la prescripción del crédito tributario está regulada en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dice al respecto el artículo 43 del Código:

"Pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición. A los contribuyentes o los responsables que tengan en su favor sumas por concepto de pagos en exceso de tributos, intereses, recargos y multas, la Administración Tributaria deberá notificarles esas circunstancias, dentro de los tres meses siguientes a la fecha (...)

La acción para solicitar esa devolución prescribe una vez transcurridos cuatro años, desde el día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago o de la fecha de la presentación de la declaración jurada en la cual surgió el crédito."

Como bien se desprende del artículo citado, el legislador regula la prescripción de créditos que surgen al amparo de pagos indebidos o pagos en exceso, pero es lo cierto también, los créditos fiscales provenientes de regímenes de favor, quedan sujetos prescripción previsto en dicha norma, ello por cuanto, los mismos deben ser reflejados e declaración y consecuentemente en el proceso de liquidación de la deuda tributaria.

Si analizamos, las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Pro Tributarios, salla a la vista una insuficiencia normativa en cuanto a la regulación presupuesto de prescripción contenido en el artículo 43, que como dijimos líneas único presupuesto de prescripción en favor de la Hacienda Pública.

Y decimos que existe insuficiencia normativa por cuanto las causales de interrupción de la prescripción previstas en el artículo 53, están íntimamente ligadas a la acción que tiene la Administración Tributaria para determinar la obligación y para exigir el pago del tributo, es decir, en relación con los presupuestos de prescripción que benefician al sujeto pasivo, dejando fuera del alcance de tales causas, los presupuestos de

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

prescripción que benefician a la Hacienda Pública, y que obviamente perjudican al sujeto pasivo de la obligación, por cuanto, ante la existencia de un crédito tributario surgido al amparo de regímenes de favor, o por pagos indebidos o en exceso, el administrado se ve imposibilitado para suspender el curso de la prescripción, cuando ha mediado culpa de la administración en el ejercicio del derecho que le corresponde.

Lo anterior, permite, concluir, que pese a la deficiencia normativa en la regulación de la prescripción del crédito tributario, es un hecho cierto, que el legislador, expresamente fijó el plazo de prescripción para tales créditos en 4 años partiendo del principio de que los mismos tienen su origen en una relación jurídica tributaria, no pudiendo aplicarse supletoriamente la prescripción decenal prevista en el Código Civil propiamente para las obligaciones civiles como lo sugiere el consultante, aunque si podemos recurrir a los principios que rigen la prescripción de las obligaciones civiles, para dimensionar los alcances de tal instituto respecto de los créditos tributarios.

En términos generales, la prescripción corre desde el día en que pudo, hacerse valer el derecho, o bien, desde que la acción o derecho haya nacido. Es decir, el inicio del cómputo del término de prescripción se da a partir del momento de que exista la posibilidad de ejercitar ese derecho, es decir cuando el titular del derecho tenga la posibilidad legal de hacerlo efectivo, posibilidad que debe ser real o material.

Lo anterior tiene explicación, en el hecho mismo, de que la prescripción extintiva, no es ni más ni menos que la presunción de abandono o renuncia que la inacción de un titular de un derecho parece implicar, circunstancia que solo se produce por la pasividad del titular del derecho durante el tiempo determinado por la ley, de donde se infiere que para que un derecho prescriba, no basta que haya nacido, sino que además es necesario, que el mismo pueda ser ejercitado, de ahí que la doctrina civilista proclama, que si el titular de un derecho se encuentra en la imposibilidad de ejercitarlo a consecuencia de un obstáculo cualesquiera que proceda, ya de la ley, ya de fuerza mayor, o hasta de la misma convención, la prescripción no comienza a correr contra aquel, hasta el día en que cesa o desaparece esa imposibilidad.

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

Lo anterior implica, que en caso de estar pendiente una reclamación de una cantidad, no puede imputarse la inactividad del acreedor, mientras la suma no sea líquida o exigible.

Este principio de exigibilidad del crédito, se deriva artículo 43, al obligarse a la administración a notificar la existencia del crédito, so pena de verse obligada apagar intereses, en caso de que no lo haga.”⁹

FUENTES CITADAS:

- 1 RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, 1983. pp. 154.
- 2 VILLALOBOS Quirós Enrique. Derecho Tributario. 1º Edición. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1991. pp. 98.
- 3 Vargas Vargas Ólger. Prescripción en el Impuesto sobre la Renta. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1972. pp. 49.
- 4 RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, 1983. pp. 154-155.
- 5 RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, 1983. pp. 155-156.
- 6 Ley Número 4755. Costa Rica, 3 de mayo de 1971.
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 190-2006, de las quince horas con quince minutos del cinco de mayo de dos mil seis.
- 8 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 629-2003, de las once horas con cuarenta minutos del primero de octubre de dos mil tres.
- 9 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen N° C-251-97 de veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y siete.