



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 EN MATERIA TRIBUTARIA

### SUMARIO:

#### 1. DOCTRINA

- a. Cuestiones Generales
- b. Momento a partir del cual debe empezar a correr el plazo
- c. Interrupción y Suspensión del término prescriptorio

#### 2. NORMATIVA

- a. Código De Normas Y Procedimientos Tributarios

#### 3. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a. Sobre la Prescripción Tributaria

#### 4. JURISPRUDENCIA

- a. Cómputo de la Prescripción de la obligación tributaria
- b. Término para la determinación de oficio y su cobro de la Obligación tributaria
- c. Análisis sobre las variaciones de los plazos producto de las reformas legales
- d. Prescripción de la obligación tributaria sobre bienes inmuebles
- e. Cómputo del plazo de la Prescripción de la obligación tributaria partir del agotamiento de la vía administrativa
- f. Prescripción del tributo en caso de exenciones temporales



## DESARROLLO

### 1. DOCTRINA

#### a. Cuestiones Generales

"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."<sup>1</sup>

"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."<sup>2</sup>



"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."<sup>3</sup>

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

"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 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."<sup>4</sup>

## **c. Interrupción y Suspensión del término prescriptorio**

"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.”<sup>5</sup>

## **2. NORMATIVA**

### **a. Código De Normas Y Procedimientos Tributarios<sup>6</sup>**

#### **Artículo 35.- Medios de extinción de la obligación tributaria.**

La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

e) Prescripción.

## **SECCION SEXTA**

### **Prescripción**

#### **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 1° 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. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA a. 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 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.

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 a prescripción prevista en dicha norma, ello por cuanto, los mismos deben ser reflejados en la declaración y consecuentemente en el proceso de liquidación de la deuda tributaria.

Si analizamos, las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Pro Procedimientos Tributarios, halla a la vista una insuficiencia normativa en cuanto a la regulación presupuesta de prescripción contenida en el artículo 43, que como dijimos líneas arriba es el 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 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.

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 a pagar intereses, en caso de que no lo haga. <sup>7</sup>



"El Código Tributario en su artículo 35, establece la prescripción como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria; y en concordancia con esa norma, en los artículos 51 al 56 de ese cuerpo normativo se establecen las disposiciones que regulan ese instituto.

La prescripción tributaria es conceptuada como una figura jurídica que enerva las posibilidades de actuación de la Administración tributaria y de los contribuyentes (caso de la acción de repetición de lo pagado) dentro de un procedimiento administrativo de aplicación de tributos; es decir debemos entender que se trata de una prescripción extintiva o liberatoria, un hecho jurídico que supone la existencia de un derecho subjetivo y la falta de su ejercicio en el plazo legalmente establecido.

Ciertamente, se trata de una forma anormal de extinción del crédito tributario, que encuentra su fundamento en razones de equidad y orden público, en la medida en que lo que busca es garantizar el principio de seguridad jurídica que impregna el ordenamiento, ya que por un lado pretende tutelar el derecho de crédito que tiene la Administración Tributaria (en tanto acreedor del tributo) y por otra parte tiene como finalidad constituirse en una garantía para el contribuyente, en el sentido que éste tendrá la certeza de que la obligación tributaria a la cual se encuentra compelido por Ley no se le podrá exigir en caso de que la Administración Tributaria no haya ejercido en forma oportuna su derecho de crédito.

Tanto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, como la Procuraduría General de la República han sido enfáticas y consistentes al señalar la importancia que juega el instituto de la prescripción en las relaciones jurídicas. Sobre el tema la Sala Primera se pronunciado indicado lo siguiente:

*VI.- A fin de analizar con mayor propiedad lo debatido, resulta prudente transcribir lo expresado por esta Sala en relación a la prescripción, su suspensión e interrupción: " IV. La prescripción extintiva, también denominada negativa o liberatoria, es una institución creada para tutelar el orden social y la seguridad de las relaciones jurídicas. El ejercicio oportuno de las acciones y los derechos, está asistido de un interés social. La postergación indefinida acarrea duda y zozobra en los individuos y amenaza la estabilidad patrimonial. El instituto pretende eliminar las situaciones de incerteza, producidas por el transcurso del tiempo,*



en las relaciones jurídicas. Para su aplicación se requieren tres elementos: a) el transcurso del tiempo previsto por la ley, b) la falta de ejercicio por parte del titular del derecho y c) la voluntad del favorecido por la prescripción de hacerla valer, por medio de acción o excepción. No puede ser declarada de oficio por el juez. Su renuncia tácita o expresa es posible siempre y cuando no sea anticipada. Además debe atenderse a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen determinadas situaciones jurídicas imprescriptibles. En cuanto a su fundamento se le considero una sanción o pena al titular de un derecho quien no lo ejerce. Se ha dicho 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, demuestra su intención de no reclamar lo que le corresponde. 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 señalarse a la seguridad jurídica, como el valor tutelado por el derecho en estos casos.(...)”

Por su parte, la Procuraduría General en consonancia con el pensamiento desarrollado en la citada jurisprudencia, ha dicho:

“el instituto de la prescripción extintiva encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, en el tanto, se trata de evitar la incertidumbre que supondría la protección indefinida de derechos que ni se ejercen por el titular, ni se reconocen por el obligado. Al consumarse la prescripción por el transcurso del plazo sin que se haya configurado ninguna de las causas interruptivas previstas por el legislador se genera un perjuicio para la Administración que no ve satisfecha la obligación tributaria, y un beneficio para el administrado, porque al acortarse el plazo se aumentan las posibilidades de que la obligación se extinga antes de haberse cumplido. Sobre el particular el Profesor Calvo Ortega ( Derechos y Garantías del Contribuyente. Editorial lex nova, Valladolid 1998 ) al referirse a la prescripción manifiesta: “(...) La llamada prescripción extintiva aparece, así, como uno de los contrapuntos del Poder y de los poderes. Como la necesidad de limitar temporalmente el ejercicio de importantes potestades y facultades ante situaciones jurídicas concretas. En definitiva, como un límite lógico y una exigencia de equidad. (...)”. Partiendo de tal concepción, el propio Tribunal Constitucional Español ha establecido en su jurisprudencia, que en la prescripción existe un confrontación entre el principio de seguridad jurídica, y el



*principio de justicia material, que ha veces ha de ceder para dar paso a aquella y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico.( Jurisprudencia Constitucional, Boletín Oficial del Estado, tomo XVI, 1986, pag.363)" (Dictamen de la Procuraduría General N° C-269-2000)"<sup>8</sup>*

"C.- EN CUANTO A LA PRESCRIPCIÓN

Solicita el Banco Popular se le indique el plazo de prescripción que se aplicaría respecto de los montos que hasta ahora no se han deducido a favor de CONAPE.

Dado que se está ante una obligación tributaria, el plazo de prescripción es el establecido respecto de las obligaciones tributarias, tal como lo señalamos en la Opinión Jurídica N° OJ-004-2001 11 de enero de 2001:

"Puesto que la obligación es de naturaleza tributaria rigen las disposiciones que sobre prescripción establece el Código Tributario. En consecuencia, para efectos de devolución de sumas pagadas de más, devoluciones, reintegros, etc. no rige el Código Civil ni el Comercial. La prescripción es, pues la trienal, contada a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago. Dispone el numeral 43 del Código Tributario respecto de la prescripción de la acción de repetición:

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

Plazo que en general se aplica en materia tributaria. En tesis de principio, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria prescribe también en el término de tres años. Y es ese término el que se aplica para exigir el pago del tributo y sus intereses (artículo 51 del Código Tributario)". En efecto, el artículo 51 de dicho Código dispone sobre el plazo de determinación de la obligación tributaria y para exigir el pago del tributo y sus intereses:

"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".<sup>9</sup>

#### "IV-. DE LA PRESCRIPCIÓN:

Siendo la contribución a favor de CORBANA una contribución de carácter parafiscal con las características apuntadas, **procede también aplicar, de manera supletoria y en lo conducente, el artículo 51 que del Código Tributario que regula lo concerniente a la prescripción**, según el cual el plazo para determinar el tributo, así como para exigir su pago, prescribe a los tres años. Dice en lo que interesa el 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.

(...)"

Si bien tendríamos que partir de que el término de la prescripción es de 3 años, **el cómputo de dicho término no puede iniciarse el primero de enero del año calendario siguiente aquel en que el tributo debe pagarse como lo dispone el artículo 52 del Código Tributario, si no más bien a partir del momento en que la deuda sea exigible.**

Ahora bien, siendo la prescripción una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias, y existiendo obligación del sujeto acreedor de cobrar los tributos creados a su favor, **corresponde al sujeto pasivo ejercitar su derecho cuando la administración tributaria no ha determinado la obligación a su cargo, dentro del término de ley, o bien cuando no ha exigido el pago del adeudo también dentro del término de ley.** Puede decirse entonces, que la prescripción opera a instancia de parte y debe ser declarada mediante resolución del ente acreedor del tributo y no de oficio."<sup>10</sup>

#### "III. PRESCRIPCIÓN DE LA CUOTA DE MANTENIMIENTO.



La expresión "prescripción" se conceptualiza como "un medio con el cual y por efecto de la inacción de su titular del derecho que perdura por todo el tiempo y bajo las condiciones determinadas por la ley, la persona vinculada por una obligación o propietaria de una cosa sujeta a un derecho real limitado, obtiene la propia liberación de su obligación o de la carga". (Procuraduría General de la República, dictamen N° C-039-99 del 24 de marzo de 1999).

En ese sentido, este instituto jurídico tiene la finalidad de asegurar la certidumbre y firmeza de la vida jurídica de una obligación, determinando la extinción de un derecho - y de la correspondiente acción - cuando su titular no lo ejercita durante un período de tiempo dado, fortaleciendo así los principios de seguridad y certeza jurídica.

Asimismo, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha caracterizado al instituto de la prescripción como el remedio jurídico que "castiga" o "sanciona" la inacción por parte del titular de un derecho, en beneficio del deudor:

*"IV.- (...) La prescripción extintiva tiene como fundamento la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas.- La postergación indefinida del ejercicio de las acciones y derechos por parte de su titular, ocasiona duda y zozobra en los individuos y atenta contra la estabilidad patrimonial, por lo que este instituto jurídico pretende 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.- Debe atenderse además a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen situaciones jurídicas de particular relevancia que son imprescriptibles.-" (Sentencia N° 76-95 de las 15 horas del 12 de julio de 1995. En el mismo sentido, puede consultarse la sentencia N° 49-97 de las 15 horas del 27 de junio de 1997).*



Teniendo clara la figura de la prescripción, procederemos a entrar a conocer el fondo de la consulta planteada y determinar el plazo de prescripción para la cuota de mantenimiento general del cementerio, y no de la cuota de mantenimiento de nichos en virtud de que a este respecto, como ya se indicó, el dueño del nicho, tumba o mausoleo, no debe cancelarle ningún monto a la Municipalidad (con las salvedades que hace la normativa que al inicio se transcribió), sino hacerlo por cuenta propia.

Como punto de partida debemos tener claro que la naturaleza jurídica de la cuota de mantenimiento general del cementerio no es tributaria, sino que constituye un precio público. Es por ello que no se le puede aplicar la prescripción de cinco años indicada en el artículo 73 del Código Municipal, ni tampoco la estipulada en el numeral 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues se refieren únicamente a tributos. Al respecto, indican esos artículos:

*"Artículo 73. - Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente."*

*"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. (Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)"<sup>11</sup>*





## 4. JURISPRUDENCIA

### a. Cómputo de la Prescripción de la obligación tributaria

"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."<sup>12</sup>

## **b. Término para la determinación de oficio y su cobro de la Obligación tributaria**

"V.- Recurso por el fondo: Entre los agravios formulados por el casacionista se apunta, como motivo de casación por el fondo, la violación del artículo 51, 68 inciso a), 69, 74, 82, 83, 88, 89, 90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Todas ellas referidas a la prescripción impositiva, la cual invocó oportunamente, por vía de excepción ante el Superior. Precisa por ende, con arreglo al orden lógico, abordar la consideración de dicho agravio. Según aduce el recurrente, la acción de la Administración para determinar su obligación tributaria referida a los períodos 84 al 86, se encontraba prescrita. Por ende, al no declararlo así el Tribunal Superior, contravino la normativa citada y su misma jurisprudencia. VI.- El Tribunal Superior, en verdad, desestima la aducida prescripción. Sobre el particular, asevera en su fallo, lo siguiente: "... No obstante, y luego de un cuidadoso estudio de las disposiciones legales que norman la materia, así como de los antecedentes jurisprudenciales, se arriba ahora al convencimiento de que si bien solo el juez de lo contencioso es el facultado para imponer la multa de la comisión de este hecho, previa su calificación, esto es ajeno y no enerva de modo alguno, la potestad de la administración de extender el plazo de la prescripción a cinco años, a los fines de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el artículo 51 Ibídem [Código de Normas y Procedimientos Tributarios], en los casos en que los contribuyentes o responsables no estén registrados o que estándolo, hubieren presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o que no hubieran presentado las declaraciones juradas. Esto así, por cuanto se estima que una cosa es el plazo de la prescripción de la determinación de la obligación y otro, de naturaleza diversa, el extintivo para las infracciones y sanciones...". Con base en tales razonamientos el Tribunal Superior confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo en lo concerniente a la aplicación del término prescriptivo. VII.- Previo a abordar el tema medular de la cuestión debatida, cabe considerar lo siguiente, tocante a la tesis expuesta por el Tribunal Superior. Según su criterio, pese a que el Juez de lo Contencioso es el facultado para imponer la



multa, previa calificación del ilícito de defraudación, ello no enerva de modo alguno la facultad de la Administración Tributaria para extender el plazo de la prescripción a cinco años. Lo anterior, a fin de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el ordinal 51 de reiterada cita. Dicho aserto se pone en conflicto con lo dispuesto, sobre el particular, por el artículo 82 ibídem. Este, al referirse a la aplicación de sanciones tributarias, entre las que se encuentran las referidas al ilícito de defraudación fiscal, preceptúa: "Los recargos previstos en los artículos 94, 96 y 98 deben ser aplicados directamente por la Administración Tributaria y las multas contempladas en los artículos 91, 101 y 103 deben ser impuestas, en juicios de sustanciación sumarísima, por el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda.". Según se lee en el artículo siguiente (83), el procedimiento se inicia con una denuncia escrita por la Administración después de la cual se recibe la indagatoria con confesión con cargos del infractor. De no ser así -se acota- estaría vulnerando el debido proceso y otorgando a la Administración la doble condición de juez y parte dentro del procedimiento para la aplicación de sanciones al contribuyente.

VIII.- La prescripción es enumerada dentro de los medios o modos de extinción de la obligación tributaria, según lo establece el artículo 35 del Código Tributario, y como tal, presenta una serie de particularidades que conviene mencionar. Por ejemplo, no extingue la obligación tributaria sino su exigibilidad o determinación. En relación, el artículo 51 in fine, dispone: "La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige a los efectos de exigir el pago del tributo y sus intereses...". Sea, la prescripción, con su efecto extintivo, está referida a la extinción de la determinación de la obligación tributaria y su exigibilidad. Ahora bien, el régimen tributario costarricense presenta los siguientes supuestos de importancia para la resolución del caso, en lo relativo al tema de la acción del Estado para exigir el cobro de los impuestos: el término de la prescripción y las causas de su interrupción. En cuanto al término de la prescripción, el artículo 51 del ordenamiento legal mencionado, señala que las acciones del fisco para exigir el pago de impuestos regidos por dichas normas prescriben en los siguientes supuestos: 1) por el transcurso de tres años para la determinación y exigibilidad de la obligación tributaria y sus intereses y 2) por el transcurso de cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hubiesen presentado las declaraciones juradas. La interrupción de la



prescripción, en materia impositiva, está regulada por los artículos 53 y 54 del mismo cuerpo legal citado. Sobre el particular, dichos preceptos establecen cuatro posibilidades: 1) Por la determinación del tributo, sea la efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha de interrupción la de la notificación de la resolución administrativa o de la presentación de la declaración respectiva fuera de término; 2) por reconocimiento expreso por parte del deudor; 3) Por pedido de prórroga u otras facilidades de pago y 4) En los casos de interposición del recurso contra las resoluciones de la Administración Tributaria. IX.- A la luz de las consideraciones anteriores, lo resuelto por el Tribunal no procede conforme a derecho. No puede la Administración Tributaria calificar como fraudulentas las declaraciones de los contribuyentes, ampliando así, concomitantemente, el término prescriptivo para la determinación de la obligación tributaria, sin chocar con los artículos 51, 82 y 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según los cuales tal facultad está reservada al órgano jurisdiccional: el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda. Una calificación tal exorbita las funciones de percepción y fiscalización de los tributos correspondientes a la Administración. Por ende, la sentencia del Tribunal incurre en el vicio reclamado por el actor, al resolver sustentando dicho criterio, en virtud del cual se amplía el término prescriptivo de tres a cinco años, sin la concurrencia de los supuestos legales para ese efecto. Ergo, por las razones expuestas y sin necesidad de entrar a analizar los demás agravios esgrimidos por el recurrente, procede casar la sentencia por violación directa de los artículos 51, 74, 82, 83, 88, 89, 90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. X.- Al ser procedente la casación por los motivos dichos, corresponde a esta Sala entrar a resolver el fondo del asunto, en cuanto fue objeto de recurso. En primer lugar, es de rigor considerar lo concerniente a la prescripción tributaria. Conforme a lo comentado anteriormente, y según lo estatuido por el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la acción de la Administración tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años salvo cuando se trate de contribuyentes o responsables no registrados o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hubiesen presentado las declaraciones juradas en cuyo caso el período se amplía a cinco años. Como causas de interrupción se establecen -artículo 74 in fine- la notificación de la infracción que se presume o la denuncia formulada ante la autoridad competente. Ninguno de esos supuestos, según se ha visto, concurren en el sub-lite. En consecuencia, debe aplicarse el



término de tres años a la especie. Sentado lo anterior, conviene determinar si la facultad de determinación de la obligación tributaria de los períodos fiscales del 84 al 86 del señor P.P. se hallan prescritos. En relación, quedó comprobado en el proceso, que las resoluciones AE-211-89, AE-212-89 y AE-213-89, no fueron notificadas hasta el 29 de setiembre de 1989. En consecuencia, transcurrió fatalmente el término señalado en el artículo 51 citado, al no concurrir ninguna de las causales expresamente señaladas para que operara la interrupción cuestionada. De consiguiente, acaeció la prescripción al haber transcurrido el término correspondiente cuando se practicaron las notificaciones aludidas, lo cual entraña la extinción de la obligación tributaria. (artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). XI.- En virtud de lo expuesto, se impone acoger el recurso por el fondo, y en consecuencia anular el fallo del Tribunal Superior. Al resolver, entonces, por el fondo, conforme al mérito de los autos, procede acoger la excepción de prescripción opuesta por el señor P.P., y declarar prescrita la acción de la administración tributaria para determinar su obligación tributaria de los períodos fiscales correspondientes a los años 84 al 86. Cabe condenar al Estado al pago de ambas costas de la acción."<sup>13</sup>

### **c. Análisis sobre las variaciones de los plazos producto de las reformas legales**

**"V.-** El primero de los agravios se refiere a la supuesta mala interpretación hecha por el Tribunal de los artículos 51 y 52 ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El primero de ellos impone la regla general, el derecho de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribirá a los tres años. Sin embargo, el mismo establece la excepción, cuando dicta que aquel período se extenderá a cinco años en el tanto el contribuyente se encuentre en alguna de las siguientes situaciones: a) no se haya registrado ante la Administración; b) se presenten declaraciones calificadas como fraudulentas; c) no se aporten las declaraciones juradas. En el presente caso, el señor Pérez Guevara faltó con la presentación de las declaraciones de los períodos fiscales 92 y 93, según consta en autos (folios 2, 20, 47 y 66 del expediente administrativo), y así lo manifestó en su recurso de casación. Es decir, su situación se encuentra en el último de los supuestos de excepción y así lo consideró el Tribunal, razón por la cual le aplicó esa norma, es decir, el lapso prescriptivo de cinco años. Asegura el recurrente, que a luz de los cambios surgidos en materia tributaria, en concreto las reformas introducidas por la ley número 7900, así como el criterio



C296-2000 de la Procuraduría General de la República, el plazo a aplicar, no es el de cinco años, sino, el trienal. En razón de ello, y partiendo de que lo discutido en este caso se refiere a los períodos fiscales 92 y 93; conviene traer a colación lo dicho por la Sala sobre las variaciones de los plazos de prescripción, según las diferentes reformas legales que se han sucedido. Sobre el particular se indicó: "... según el transitorio III, párrafos 3 y 4, de la Ley N° 7535 Ley de Justicia Tributaria, publicada en la Gaceta el 17 de setiembre de 1995: "...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 tanto el artículo 35 de la misma dispuso: "Fechas de vigencia. Las disposiciones de esta Ley son de orden público 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: a) ... disponiendo luego una entrada en vigencia especial para determinadas situaciones conforme se estableció, por auto de corrección material de la propia Ley, publicado con la misma Ley 7535. Luego, la Ley N°7543 de 14 de setiembre de 1995, Ley de Ajuste Tributario, en el artículo 11, reformó el 51 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al disponer: "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.". Resulta evidente entonces, que el propio legislador, con la incorporación de aquella norma transitoria, pospuso su entrada en vigencia de manera tal, que aún y cuando se hubiere publicado el 14 de setiembre de 1995, no es aplicable al período fiscal de ese año, resultando intrascendente el debate en torno a su aplicación retroactiva o no. Diferente es el caso, en cuanto a la modificación que se diera con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, donde nuevamente se redujo el plazo a tres años, pues no incluyó en ésta transitorio alguno, tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues esa ley contiene una disposición genérica en que se establece que "rige a partir del 1° de octubre de 1999", lo cual, en todo caso, carece de importancia, pues no hace sino volver al plazo trienal anterior." (Resolución de la 11 horas 10 minutos del 3 marzo del 2004, voto número 155-04). Acorde con lo expuesto, las reformas legales que



invoca el recurrente no inciden en la solución de este asunto que se refiere a períodos fiscales no afectados por ellas. Así, al amparo de la ley vigente en aquel momento la Administración Tributaria contaba con tres años para determinar el tributo, sin embargo, como se indicó al inicio de este considerando, este caso se ubica en las excepciones, por no haberse presentado las declaraciones correspondientes, es decir, el plazo se extendía a cinco años. Ahora bien, el artículo 52 del Código mencionado indica, que el plazo de la prescripción se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que el tributo debía pagarse. Así, el lapso prescriptivo empezaría a correr el 1 de enero de 1993 para el período 92 y el 1 de enero de 1994 para el período 93; con lo cual contando los cinco años en el primero de los casos el plazo se cumpliría el 1 de enero de 1998 y en el segundo el 1 de enero de 1999, siendo que los plazos se computan de fecha a fecha, tal y como lo establece el numeral 10 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La notificación del traslado se llevó a cabo el 25 de agosto de 1995, con lo cual, es claro que ni siquiera el lapso trienal es suficiente para alegar una prescripción. Carece de sustento legal por tanto el motivo esbozado por el recurrente en su recurso, al decir que el Tribunal interpretó erróneamente la norma, la aplicación del derecho se encuentra conforme; respecto de los períodos cuestionados. En este sentido y con base en lo resuelto para el numeral anterior; es claro que lo hecho por el Tribunal en su sentencia es una simple operación aritmética para contar el plazo hasta los cinco años en que se cumple la prescripción, así determinó: *"... se entiende que la prescripción que operaba para el accionante era de cinco años, entonces el plazo fatal para el período de 1992 vencía el 31 de diciembre de 1998, ya que empezó a correr el término a partir del primero de enero del año calendario siguiente al que debía cancelarse el tributo. En consecuencia, para el período de 1993, el lapso vencía el 31 de diciembre de 1999, fecha que fue interrumpido por la presentación de las declaraciones de renta por parte del actor el día 04 de octubre de 1995, por lo que a la hora de la determinación final del tributo el plazo mortal no había transcurrido..."*. Aunque falla al decir que el período prescriptivo se cumple el 31 de diciembre de 1998 para el año fiscal 92 y el 31 de diciembre de 1999 para el 93, siendo lo cierto que ambas fechas son 1 de enero de 1998 y 1999 respectivamente, coincide este Órgano con lo expuesto, ya que, el conteo del plazo para la determinación del cumplimiento de la prescripción está correcto, no existe como indica el contribuyente, vicio de ningún tipo en la interpretación del ordenamiento, en concreto, el plazo de prescripción a aplicar y su rechazo por no cumplimiento fue



debidamente aplicado por el órgano jurisdiccional respecto de este caso. De lo referido con anterioridad y por los razonamientos allí esbozados, deberá entonces rechazarse este agravio."<sup>14</sup>

#### **d. Prescripción de la obligación tributaria sobre bienes inmuebles**

"**II.-** La sociedad demandada formula recurso de casación. En su apoyo cita los artículos 11, 31 y 51 todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Según expone, al configurarse el hecho generador de los impuestos territoriales que se le cobran, estaba vigente la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, la cual claramente disponía, en su numeral 51 que el término de prescripción es de tres años. Producto de lo anterior, a su entender, el ad quem se equivoca, cuando dispone que el plazo para que opere la prescripción se extendió a cuatro años, ya que su ampliación se dio con la Ley de Justicia Tributaria N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 del 14 de setiembre de 1995, emitida poco más de tres meses antes de que se cumpliera la prescripción del último de los períodos sometido a cobro. Además, advierte, el juzgador no consideró que en el ordinal 35 de esa ley, se estipuló que tales reformas regirían seis meses después de su publicación, razón por la cual ese período fiscal quedó cubierto por el plazo de tres años que establecía la ley anterior. A mayor abundamiento, señala, el Transitorio III de aquella, estableció: "...esta ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.". A lo expuesto, une el hecho de que la reforma posterior por Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, volvió a establecer en tres años el plazo prescriptivo. El fallo que recurre, asegura, es violatorio de los principios de irretroactividad de la ley, así como de los propios de la materia tributaria, tales como legalidad, igualdad, proporcionalidad y realidad económica. En otro orden de ideas, agrega, no consta que su representada haya sido notificada administrativamente del cobro que se le imputa, aludiendo al efecto que las notas que corren agregadas a folios 1 y 2 del expediente y a las que se les tuvo como tal, son documentos mediante los cuales se detalla el cobro emanado de Tributación. Sin embargo, enfatiza en ninguna parte consta, las haya recibido. Al partir el fallo de esa supuesta notificación, tuvo por interrumpido el plazo prescriptivo, cuando lo cierto es que, insiste, nunca fue notificada de esos cargos, según se desprende de los folios 11, 20 y 21 del expediente judicial, y como la misma parte actora, tal como se colige del folio 21, parece reconocer al señalar; "Solicito a la brevedad posible se proceda a la notificación en la dirección...". En respaldo de su tesis, cita el Dictamen C-269-





2000, de la Procuraduría General de la República donde se indica que, la ampliación del plazo prescriptivo según reforma al artículo 51 del Código Tributario, introducida por la Ley de Justicia Tributaria, es procedente a partir del período fiscal de 1996. Por último, realiza una serie de comentarios sobre el Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-312-2000, en relación con la reforma introducida por la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, en la cual se retomaron aspectos del dictamen anterior, a efecto de reafirmar el momento a partir del cual se aplica el nuevo plazo de prescripción del ordinal 51 ya citado. **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 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, de manera que, al tratarse en la especie del impuesto territorial de los años 1994 y 1995, el cómputo se inicia el 1° de enero de 1995 y 1996 respectivamente, pues conforme los numerales 24 y 25, de la entonces vigente Ley del Impuesto Territorial N° 27 de 2 de febrero de 1939, el hecho generador se produjo a partir de los meses de enero de 1994 y 1995 y su pago debió hacerse, a más tardar, en el mes de diciembre de esos mismos años. Así las cosas, de no mediar acto interruptor alguno, la prescripción se habría cumplido el día 1° de enero de los años 1998 y 1999, o 1999 y 2000, según se aplique un plazo de prescripción de tres o cuatro años. **IV.-** Al amparo de lo expuesto, precisa ahora determinar los actos que tienen la virtud de interrumpir la prescripción en curso. A la luz del numeral 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; producen ese efecto: "...a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias...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.". Al margen de las modificaciones que ha sufrido este numeral, que no inciden en la solución que se imparte, es lo cierto que las únicas causales



que podrían haber interrumpido el plazo de la prescripción, son la notificación de la comunicación a la sociedad de la certificación del adeudo, según oficio de 4 de abril de 1997 (folio 1 del expediente) o de la nota de cobro emitida por la Dirección General de Hacienda, Departamento de Cobros Judiciales, de 1º de julio de ese año, (folio 2 del mismo). No obstante ser indudable la existencia de ambos documentos, también lo es que no consta, en ninguna parte tal como lo ha señalado el representante de la demandada, que efectivamente hayan sido recibidos por quien corresponde a fin de producir efectos interruptores. Lo anterior obliga a concluir que en sede administrativa no se dio ninguno de los supuestos señalados para tener por interrumpida la prescripción. Por otro lado, en sede jurisdiccional, es menester señalar que, a tenor del artículo 296, inciso a), del Código Procesal Civil, la notificación del emplazamiento es la primera actuación con esos efectos, misma que en el caso no se dio, en forma expresa, por lo que debe entenderse sustituida por el apersonamiento del representante de la demandada, el 31 de julio del 2001, en que alega, por vía incidental, la prescripción y a la que el Estado no se opuso. Así las cosas, arriba esta Sala a la conclusión de que el primer acto interruptor se dio el 31 de julio del 2001, cuando indefectiblemente el plazo fatal, sea de tres o de cuatro años, conforme se expuso, en el considerando III estaba vencido y al no entenderlo de esa manera el juzgador de alzada, procede acoger el recurso, anular el fallo recurrido y resolviendo sobre el fondo, confirmar el del juzgado. **V.-** No obstante que carece de interés entrar al análisis del plazo de prescripción aplicable al cobro del impuesto correspondiente al período de 1995, a manera de ilustración, se estima oportuno indicar que según el transitorio III, párrafos 3 y 4, de la Ley N° 7535 Ley de Justicia Tributaria, publicada en la Gaceta el 17 de setiembre de 1995: "...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 tanto el artículo 35 de la misma dispuso: "Fechas de vigencia. Las disposiciones de esta Ley son de orden público 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: a) ...", disponiendo luego una entrada en vigencia especial para determinadas situaciones conforme se estableció, por auto de



corrección material de la propia Ley, publicado con la misma Ley 7535. Luego, la Ley N°7543 de 14 de setiembre de 1995, Ley de Ajuste Tributario, en el artículo 11, reformó el 51 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al disponer: "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.". Resulta evidente entonces, que el propio legislador, con la incorporación de aquella norma transitoria, pospuso su entrada en vigencia de manera tal, que aún y cuando se hubiere publicado el 14 de setiembre de 1995, no es aplicable al período fiscal de ese año, resultando intrascendente el debate en torno a su aplicación retroactiva o no. Diferente es el caso, en cuanto a la modificación que se diera con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, donde nuevamente se redujo el plazo a tres años, pues no incluyó en ésta transitorio alguno, tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues esa ley contiene una disposición genérica en que se establece que "rige a partir del 1° de octubre de 1999", lo cual, en todo caso, carece de importancia, pues no hace sino volver al plazo trienal anterior."<sup>15</sup>

**e. Cómputo del plazo de la Prescripción de la obligación tributaria partir del agotamiento de la vía administrativa**

"V. En segundo término, tocante al tema de la prescripción, en lo que interesa a esta lite, el párrafo primero del artículo 51 del CNPT, vigente al momento en que la Segunda Comisión Interventora del Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas determinó la obligación tributaria a cargo de Coopeliberia R.L., dispone: "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." Por su parte, el numeral 53 ibídem preceptúa los casos en que procede suspender dicho plazo. El canon 54 ejúsdem regula un supuesto especial de suspensión: "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 quede firme." El meollo de lo discutido en el presente recurso consiste en determinar si este numeral es aplicable sólo en vía administrativa o abarca también la judicial. Esta Sala, por las razones que de seguido expondrá, considera que lo correcto es lo primero. La firmeza del acto administrativo de determinación de la obligación tributaria, acontece una vez agotada la vía



administrativa. Esto se colige de lo consignado por el artículo 169 párrafo segundo ibídem, al disponer: "**Créditos insolutos y emisión de certificaciones.** ... No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y recargos que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución y, tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria." Resulta oportuno transcribir también lo dispuesto en el ordinal 171 de ese mismo cuerpo normativo: "**Intervención del Cuerpo de Abogados y de los Fiscales Específicos.** Conforme la Oficina de Cobro reciba las certificaciones a que se refiere el artículo 169 de este Código, su Jefe las debe distribuir entre los abogados del cuerpo permanente respectivo y/o los Fiscales Específicos para que ejerzan la acción de cobro./ Dichos profesionales deben gestionar el pago de los créditos que se les encomienden mediante los trámites a que se refiere este Título, pero antes de iniciar la ejecución, deben dirigir al deudor una nota de cobro por medio del correo o bien entregársela personalmente, concediéndole un plazo de ocho días para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago, bajo apercibimiento que de no hacerlo, se le van a embargar bienes suficientes para hacer efectivo dicho crédito y sus accesorios legales./ En todo caso están obligados a iniciar los trámites respectivos, a más tardar, dentro del mes siguiente al recibo de los documentos correspondientes." De lo transcrito, resulta claro que es a partir del agotamiento de la vía administrativa, con la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, cuando procede la emisión de certificaciones de los adeudos tributarios para su cobro. En el sub-júdice, según se apuntó en el considerando I de esta sentencia, ante recurso de apelación incoado por Coopeliberia R.L., dicho órgano dictó la resolución administrativa número 47 de las 15 horas del 29 de marzo de 1996. En ella confirmó parcialmente la determinación tributaria efectuada por la Segunda Comisión Interventora del Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas, agotando, de esta manera, la vía administrativa (artículo 165 ejúsdem). Esta decisión devino eficaz, y por ende, ejecutoria (artículos 140 y 146 de la LGAP ) después de habersele comunicado a Coopeliberia R.L. el 16 de abril de 1996 (folio 182). No obstante lo anterior, conforme con lo preceptuado en el transcrito numeral 54 del CNPT, el plazo prescriptivo de tres años, para que la Administración Tributaria exigiera el pago del adeudo tributario, empezó a correr hasta el 1 de enero de 1997. En virtud del interés público que existe en la recaudación de los tributos, el numeral 83 inciso 9 de la LRJCA señala: "En ningún caso se accederá a la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados." De



conformidad con esta norma, la Administración Tributaria tiene la obligación de efectuar el cobro respectivo de manera expedita y sin dilaciones. Empero, en el sub-lítem, ello no fue así. A pesar de que, se insiste, el acto era ejecutorio después de su comunicación, no es sino hasta el 27 de noviembre del 2001 en que se le notificó a Coopelibera el proceso ejecutivo. Transcurrieron más de cuatro años, contados a partir del 1 de enero de 1997, momento en el cual, se repite, empezó a computarse el plazo de tres años para exigir el pago del monto adeudado. Ergo, resulta procedente la excepción de prescripción formulada por la Cooperativa demandada."<sup>16</sup>

## **f. Prescripción del tributo en caso de exenciones temporales**

"VII. Según nuestro ordenamiento jurídico, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación. Con relación al momento en que ocurre aquél, se distingue según se trate de situaciones de hecho o jurídicas; en estas últimas, se dispone, el surgimiento del hecho generador del tributo en el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (Artículos 31 y 32 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). VIII. Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria. (Artículo 61 ibídem). Una de las características de las exenciones es el no nacimiento de la obligación tributaria, salvo en el caso de las temporales, que producen su efecto solo durante el plazo que se fija en el momento de su creación, lo que equivale a afirmar, que el hecho generador de la obligación tributaria, emerge cuando se cumple el plazo de la exoneración. El derecho a la percepción de los tributos es el nacimiento de la obligación tributaria y desde ese momento nace el derecho de crédito del fisco. IX. En esta litis, se ha sostenido la tesis de que de conformidad con lo dispuesto en la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones N° 7293 de 3 abril de 1992, artículo 47, la emisión del acto administrativo declaratorio de una exención suspende el plazo de prescripción de la determinación y cobro de los tributos inicialmente dispensados y que en consecuencia los aquí reclamados no están prescritos. En primer término, no es posible aplicar los términos de dicha ley a situaciones que ocurrieron antes de su vigencia, la cual se inició al momento de su publicación el 3 de abril de 1992, (artículo 56 ibídem). Si así se dispusiera, se violaría el principio constitucional de irretroactividad de las leyes en perjuicio del ciudadano. En segundo término, a juicio del Tribunal, el hecho



generador del tributo emergió, en el caso que nos ocupa, en el momento en que las exenciones temporales cumplieron su término. En aquél momento, 7 de noviembre de 1986 según las únicas pólizas de desalmacenaje que constan en el expediente administrativo, (hecho probado 11) el crédito tributario estaba en posibilidad de ser exigido, tomando las medidas que autorizaba el ordenamiento jurídico del momento para obtener el pago de los impuestos, decomiso de la maquinaria y equipo y el remate de esos bienes. No se tomó entonces ninguna medida ni con respecto a los bienes que describen en las pólizas de desalmacenamiento, ni a otros, cuya documentación por antigua, o fue destruida, o no aparece, lo que permite afirmar que ya había transcurrido el término de prescripción que señalaba entonces el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tres años para la determinación y para exigir el pago de los adeudos tributarios. En la materia que nos ocupa, la prescripción, aun reconociendo sus particularidades, responde al fundamento y sirve al mismo principio aplicable a las obligaciones en general, seguridad en las relaciones jurídica. Desde este punto de vista, a juicio del Tribunal, es inaceptable que se estime un "hecho generador continuado" que se interrumpiría con el acto determinativo efectuado por el la Administración Tributaria, por lo demás innecesario tratándose de exenciones temporales de tributos, lo que supondría una suerte de perpetuidad para su cobro, en contradicción con los principios mencionados. Con fundamento en lo expresado debe acogerse la acción del demandante, declarando prescritos los tributos reclamados, rechazar las defensas de falta de agotamiento de la vía administrativa, defectos formales en los escritos que impedirían verter pronunciamiento por el fondo, defecto que no existe y la genérica sine actione agit, comprensiva de la de falta de derecho, ausencia de legitimación e interés, las dos últimas por cuanto es evidente la condición del actor de acreedor de la conducta reclamada al Estado, lo que perfila la legitimación activa y pasiva de los contendientes; del mismo modo existía interés en el tanto en que el actor necesitaba del pronunciamiento de los tribunales para de ese modo defender el derecho del que se creía poseedor. X. Debe fallarse este proceso sin especial condenatoria en costas, habida cuenta de que si bien corrió el tiempo para decretar la prescripción, la interpretación de las norma para llegar a dicha conclusión revestían dificultades que ameritaban su discusión en el proceso. (Artículo 98, inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa).<sup>17</sup>



## FUENTES CITADAS

- <sup>1</sup> Rodríguez Lobato R. (1983). *Derecho Fiscal*. México: Colección Textos Jurídicos Universitarios, p. 154. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 R696 d).
- <sup>2</sup> Villalobos Quirós E. (1991). *Derecho Tributario*. (1ª ed.) San José: EUNED, p. 98. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 V716d).
- <sup>3</sup> Vargas Vargas O. (1972). *Prescripción en el Impuesto sobre la Renta*. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, p. 49. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 965).
- <sup>4</sup> Rodríguez Lobato R. (1983). *Derecho Fiscal*. México: Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 154-155. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 R696 d).
- <sup>5</sup> Rodríguez Lobato R. (1983). *Derecho Fiscal*. México: Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 155-156. (Localizado en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 343.8 R696 d).
- <sup>6</sup> Código De Normas Y Procedimientos Tributarios. Ley N° 4755 del 29 de abril de 1971. Arts. 35 inc. e) y del 51 al 56.
- <sup>7</sup> Procuraduría General de la República. Dictamen N° C- 251-97 de 24 de diciembre de 1997.
- <sup>8</sup> Procuraduría General de la República. Dictamen N° C-382-2005 de 9 de noviembre de 2005.
- <sup>9</sup> Procuraduría General de la República. Dictamen N° C-086-2005 de 25 de febrero de 2005.
- <sup>10</sup> Procuraduría General de la República. Dictamen N° C-035-2002 de 4 de febrero de 2002.
- <sup>11</sup> Procuraduría General de la República. Dictamen N° C-334-2001 de 4 de diciembre de 2001.



---

<sup>12</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 629-F-2003 de las once horas cuarenta minutos del primero de octubre del año dos mil tres.

<sup>13</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 002-F-96.TRI de las quince horas cinco minutos del diez de enero de mil novecientos noventa y seis.

<sup>14</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 893-F-04 de las doce horas cinco minutos del veinte de octubre del año dos mil cuatro.

<sup>15</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 000155-F-2004 de las once horas diez minutos del tres de marzo del año dos mil cuatro.

<sup>16</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 000883-F-2005 de las once horas treinta minutos del diecisiete de diciembre del año dos mil cinco.

<sup>17</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 297-2001 de las diez horas cincuenta y cinco minutos del diecinueve de setiembre del dos mil uno.