



# EL COBRO DE INTERESES MORATORIOS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Claves: Mora, Sanción, Obligación Tributaria, Prescripción, Pago Parcial, Impuesto de la Renta, Tributo Municipal.	
Fuentes de Información: Doctrina, Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 07/02/2013.

## Contenido

RESUMEN .....	2
NORMATIVA .....	2
El Cobro de Intereses Moratorios en las Obligaciones Tributarias.....	2
DICTAMEN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA .....	2
La Morosidad Tributaria y el Interés Público.....	2
JURISPRUDENCIA .....	15
1. El Cobro de Intereses Moratorios por Atraso en los Pagos Parciales .....	15
2. El Cobro de Interés Moratorio al Pago Parcial del Impuesto de la Renta .....	20
3. El Pago Parcial del Impuesto de la Renta Como Obligación del Contribuyente .....	31
4. Plazo de Prescripción aplicable a los Tributos Municipales.....	44
5. Aplicación del Principio Non Bis In Idem en Materia de Mora y Atrasos en el Pago de Tributos.....	45
6. La Prescripción de la Sanción Tributaria.....	50

## RESUMEN

El presente Informe de Investigación reúne información sobre el cobro de Mora en las Obligaciones Tributarias, para lo cual se aporta la normativa, jurisprudencia y un Dictamen de la Procuraduría General de la República que prevén tal posibilidad y delimitan las condiciones necesarias para la procedencia de tal cobro.

## NORMATIVA

### El Cobro de Intereses Moratorios en las Obligaciones Tributarias

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]<sup>i</sup>

**Artículo 57. Intereses a cargo del sujeto pasivo.** Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés junto con el tributo adeudado. Esta obligación también se produce cuando no se realicen pagos parciales conforme al artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica.

Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses por lo menos. Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.

*(Así reformado por el artículo 1º de la ley N° 8981 del 25 de agosto del 2011)*

## DICTAMEN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

### La Morosidad Tributaria y el Interés Público

[Procuraduría General de la República]<sup>ii</sup>

La Constitución Política garantiza diversos derechos fundamentales, cuyo ejercicio puede plantear distintos conflictos. Tal es el caso del dilema entre los derechos de obtener y conocer información de interés público, por una parte, y la garantía de la inviolabilidad de los documentos privados y de la información que sea de interés privado, por otra parte. Las respuestas que el ordenamiento dé a tal situación deben

ponderar normalmente el interés público, puesto que este criterio delimita la posibilidad o no del acceso a la información. Al contrario, si no existe interés público, el ordenamiento debe dar prevalencia al interés privado. Este criterio permite también determinar en qué ocasiones un problema como la morosidad de las personas públicas y privadas alcanza relevancia tal que el ordenamiento debe considerar que es de interés público su conocimiento.

### **1.- La información de interés público**

Como lo dispone el artículo 30 constitucional, la información que consta en las oficinas públicas es, en tesis de principio, de interés público. Por consiguiente, el principio debe ser que quien haga valer el interés público, pueda solicitar y obtener la información sobre dichos asuntos. El problema es que, como se ha analizado desde el dictamen N°126-93 de 17 de septiembre de 1993, en las oficinas públicas no sólo constan documentos e informaciones públicas sino también diversa información que concierne directamente a personas, físicas o jurídicas, que es de naturaleza privada, en algunas ocasiones confidencial, y que, por consiguiente, la Administración debe mantener reserva sobre ella a menos que el particular autorice su divulgación. Y es claro que el tratamiento que deba darse a una y otra documentación es diferente.

La Procuraduría ha reiteradamente señalado que la Administración debe dar información sobre su actividad, pero debe respetar la confidencialidad de la información privada, así como ha considerado como tal aquella en la cual no hay un interés público. El derecho de acceso a la información constante en ese Órgano tiene, entonces, como límite el respeto a la confidencialidad de los documentos privados y a la información que sólo pueda ser de interés para el involucrado. La valoración del interés público corresponde a la Administración, pero el interesado en ella debe manifestar por qué existe interés público en tal divulgación. El punto es cuándo hay interés público y cuándo debe mantenerse reserva. Pues bien, de conformidad con la jurisprudencia constitucional y administrativa, el principio de acceso a la información constante en las oficinas públicas cede en los siguientes supuestos:

- Se está en presencia de documentos e informes privados, garantizados por el principio de inviolabilidad de los documentos privados o en su caso, por el derecho a la intimidad, caso de las personas físicas, o del derecho al honor objetivo o prestigio, personas jurídicas (así, Sala Constitucional, resolución N° 1026-94 de 10:54 hrs. del 18 de febrero de 1994).
- La prohibición de acceso comprende el suministro o divulgación de los datos contenidos en los documentos privados o bien, de los datos que constando en documentos públicos afecten el derecho a la intimidad. En relación con esa información, debe garantizarse que un tercero no pueda identificar a quién corresponde la información. Aspecto que asume relevancia en tratándose de la información de relevancia tributaria, como se indicará luego.
- Para los efectos anteriores, por tercero se entiende cualquier persona pública o privada diferente de la Administración Pública extraña a aquella en que consta la documentación privada o a la cual debe ser suministrada. Se exceptúan las

excepciones expresamente establecidas en la Constitución o en la Ley emitida conforme lo dispuesto en el artículo 24 constitucional. Fuera de los supuestos legalmente establecidos, la comunicación de los documentos o información sólo procede con el consentimiento del derecho habiente.

- La prohibición de dar a conocer a terceros documentos o comunicaciones privadas se impone incluso cuando constituyan el fundamento de actos administrativos.

- En igual forma, la Administración debe abstenerse de suministrar información que resulte confidencial en razón del interés privado presente en ella. La divulgación de esa información puede afectar los derechos de la persona concernida y concretamente, el derecho a la intimidad, entendida como el derecho del individuo a tener una esfera de su vida inaccesible al público, salvo voluntad contraria del interesado (Sala Constitucional, N° 678-91 de 14:17 hrs. del 27 de marzo de 1991).

- En relación con el derecho de información, debe tomarse en consideración, además, el derecho a la autodeterminación informativa. Dicho derecho fundamental protege los datos personales, es decir aquéllos que se refieran a una persona determinada o determinable. La Administración o el particular que tiene en sus registros datos personales, sólo puede darlos a conocer cuando el interés público lo determina o bien con el consentimiento del derecho habiente.

- La necesidad de asegurar la transparencia, claridad y publicidad como principios rectores de la actuación administrativa determina e impone, por el contrario, el derecho de las distintas personas a conocer la actuación administrativa, a pedir explicaciones sobre dicho accionar y a que se divulgue la distinta información que en las oficinas administrativas conste. En consecuencia, cualquier interesado puede enterarse y examinar esa actuación, según conste en los registros y archivos administrativos. Se encuentra dentro de ese supuesto la información relativa a la función pública (resolución N° 6240-93 de las 14:00 hrs. del 26 de noviembre de 1993 de la Sala Constitucional), aquélla directamente referida al manejo de los fondos públicos, o como se indicará de seguido, la referida a determinados supuestos de morosidad.

Empero, el acceso a la información o documentos que constan en los expedientes administrativos en trámite está limitado por lo establecido en el artículo 274 de la Ley General de la Administración Pública, de manera que la naturaleza pública del expediente administrativo no es fundamento para tal acceso, lo que se justifica por la necesidad de salvaguardar tanto los derechos de las partes como el interés de la Administración.

## **2-. En cuanto a la morosidad**

La Administración se ha interrogado sobre la posibilidad de dar información en supuestos en que existe morosidad. De ese hecho, la Procuraduría ha sido llamada a dilucidar si la información sobre morosidad en el sector público es o no de interés público. Como señala la Asesoría Jurídica de ese Ministerio, el dictamen de base es el

N. C-174-2000 de 4 de agosto 2002, que responde a la duda generada por la morosidad en operaciones crediticias del extinto Banco Anglo Costarricense. En esa ocasión se determinó que la morosidad no es per se un asunto de interés público, pero que puede serlo cuando se presentan determinadas condiciones

- una afectación a fondos públicos
- el cumplimiento de los deberes de la función pública. Debe tomarse en consideración, por demás, que estos deberes comprenden también elementos axiológicos que se analizan como parte de la ética de la función pública.
- Cuando se afecta la estabilidad, solvencia y seguridad del ente público y la economía del país.
- cuando la morosidad afecta la estabilidad financiera, la correcta prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de los fines que justifican la existencia de la entidad pública.
- Cuando el deudor es titular de una situación de poder económico, político o social susceptible de influir en la gestión de la entidad. "Por consiguiente, para determinar si hay interés público es importante observar la calidad del deudor".
- Cuando la morosidad concierne las cuotas del seguro social, ya que pone en peligro uno de los baluartes del Estado Social de Derecho, sea la seguridad social.

En el dictamen N° C-174-2000 se enfatiza en la necesidad de que la Administración informe sobre cuáles acciones ha emprendido para evitar la morosidad y los efectos que ésta puede producir en su estabilidad financiera y en la calidad de la función o servicio público que está llamada a desempeñar. Se concluyó en esa ocasión que:

"1-. La información relativa a los problemas de morosidad consta en documentos públicos, documentos que no están cubiertos por la garantía del artículo 24 constitucional. Resulta aplicable, sin embargo, lo dispuesto en el artículo 30 de la Carta Política.

2-. En la apreciación del interés público debe considerarse no solo el Derecho positivo, sino también las consideraciones axiológicas que fundan el ordenamiento jurídico y, en especial la ética de la función pública.

3-. Tratándose de organismos públicos interesa la situación de morosidad entendida como retardo o incumplimiento de las obligaciones. Lo anterior partiendo de que el organismo público tiene el deber de realizar todas las acciones necesarias para exigir el cumplimiento de las obligaciones que existen a su favor, máxime si esas obligaciones se refieren a fondos públicos.

4-. El problema de morosidad en las operaciones regulares no es per se un aspecto de interés público. Sin embargo, esa morosidad puede ocasionar un perjuicio al interés público cuando se afecte el correcto manejo de los fondos públicos o el cumplimiento

de los deberes de la función pública. En ese sentido, el interés público se pone en entredicho no sólo por la renuencia del deudor de cumplir sus obligaciones, sino por la conducta omisiva, complaciente o discriminatoria de la organización pública en relación con ese incumplimiento. Actuación que debe analizarse no sólo en la etapa de formación de las obligaciones sino también en su fase de ejecución.

5-. Más allá de esos fondos públicos, la morosidad es causa de interés público cuando afecta la estabilidad, solvencia y seguridad del ente público y, por esa vía, la economía general del país.

6-. Por ello, cuando la morosidad afecta la estabilidad financiera, la correcta prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de los fines que justifican la existencia de la entidad pública, existe interés público en el conocimiento de esa morosidad.

7. En igual forma, puede decirse que se atenta contra el interés público cuando la morosidad se presenta respecto de un deudor que es titular de una situación de poder económico, político o social susceptible de influir en la gestión de la entidad respecto de su actividad crediticia. Por consiguiente, para determinar si hay interés público es importante observar la calidad del deudor.

8-. Puesto que la actuación administrativa debe regirse por el interés público, es de interés conocer cuáles son las acciones que los organismos públicos emprenden para recuperar sus créditos y evitar que el incumplimiento de algunos deudores repercuta en terceros.

9-. En dicho análisis, deben tomarse en cuenta los aspectos éticos que guían la actuación administrativa. 10-. Se ratifica en todos sus extremos el dictamen N. C-148-94 de repetida cita y en especial, sus conclusiones.

11-. Se sigue, en consecuencia, que existe un interés público per se en la información sobre la morosidad en las operaciones irregulares otorgadas por el extinto Banco Anglo Costarricense".

## **LA MOROSIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

En el dictamen legal que se adjunta, se señala que la morosidad de las obligaciones tributarias afecta los fondos públicos, por lo que se debe aplicar la jurisprudencia administrativa que señala que la presencia de éstos justifica el interés público de la información.

### **1-. La morosidad tributaria lesiona el interés público**

Diversas razones apuntan a señalar el interés público en el conocimiento y divulgación de la información sobre la morosidad tributaria.

Siguiendo lo indicado en el dictamen N° C-174-2000, el concepto de morosidad y de mora, tratándose de los fondos públicos, debe entenderse en un sentido amplio; es decir, referido a un incumplimiento total o parcial de sus obligaciones por parte del

deudor. La mora es el retardo o el incumplimiento del deudor, sin que para nuestros efectos sea necesario que el acreedor haya conminado o requerido el cumplimiento de la obligación por el perjuicio que se le está causando. Existe mora cuando la obligación es exigible y no es cumplida.

Los recursos tributarios son uno de los más importantes medios de financiamiento de los gastos públicos, y en tratándose del Estado el más importante. El establecimiento de un tributo se analiza, normalmente, como un medio de allegar recursos frescos para el financiamiento de las distintas necesidades que se plantean a la Administración Pública. En consecuencia, el cumplimiento de la obligación de tributar es indispensable para la gestión pública y la satisfacción de los fines del Estado. Lo que se traduce en la satisfacción de diversas necesidades e intereses de la colectividad.

Luego, contribuir con los gastos públicos por medio de los tributos es un deber constitucional. Por consiguiente, toda persona debe participar en dicho financiamiento de acuerdo con su capacidad económica. El incumplimiento de ese deber afecta no sólo el orden constitucional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución, sino la estabilidad económica y social del país, con menoscabo de la función pública y de la calidad en la prestación de los servicios públicos correspondientes. Por ende, la moralidad no afecta sólo al sujeto acreedor, sino a la sociedad como un todo.

En este orden de ideas, procede recordar que el ejercicio de la potestad tributaria no sólo busca allegar los recursos frescos que el Fisco necesita, sino también cumplir con la función redistributiva que le corresponde al Estado. En ese sentido, la Sala Constitucional ha indicado:

"...por la misma razón, tampoco puede resultar vulnerado el artículo 50 constitucional, precisamente, porque el poder tributario es uno de los medios idóneos para redistribuir la riqueza del país en obras y proyectos públicos...". Sala Constitucional, resolución N. 4497-94 de las 15:30 hrs. de 23 de agosto de 1994, retomada en la N. 4512-94 de 14:57 hrs. De 24 de agosto de 1994. En el mismo sentido, N. 2797-97 de 15:54 hrs. de 21 de mayo de 1997.

La doctrina señala al efecto: "La función tributaria no está únicamente destinada a la obtención de la recaudación necesaria para la realización de los gastos públicos, sino que viene definida materialmente por los citados principios. Dicho artículo no establece, pues, un deber de contribuir neutral, sino que es un deber orientado a la consecución de determinados fines. En consecuencia, en el marco de la Constitución de 1978, la actividad financiera no puede tener como objetivo único un interés meramente recaudatorio, sino que debe procederse de acuerdo con los mencionados principios constitucionales para obtener la redistribución de la renta y riqueza que permita una mayor igualdad material de los ciudadanos. Los principios del artículo 31 de la CE (justicia tributaria) constituyen, pues, el fundamento del deber de contribuir. De este modo, el deber de contribuir constitucionalizado, de acuerdo con los principios establecidos en el mencionado artículo, se convierte en un principio del Estado social y democrático de derecho susceptible de protección". L.A. MALVAREZ PASCUAL: "La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho", en

**Derecho Financiero Constitucional, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros**, Editorial Civitas, 2001, p. 407.

En razón del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, el ordenamiento atribuye a la Administración Tributaria potestades para determinar, liquidar, recaudar y fiscalizar y en su caso, sancionar el incumplimiento de dicho deber y de las obligaciones que la situación tributaria entraña. El carácter funcional de dichas potestades revela la presencia del interés público, que también origina la obligación de ejecutar las potestades y realizar, por ende, todas las acciones necesarias para recaudar los tributos, cobrando las deudas tributarias. Puesto que el deber de contribuir está necesariamente ligado al deber de la Administración Tributaria de cobrar, no puede sino considerarse que la morosidad afecta el interés público y lesiona la normativa sobre potestades públicas.

Otra razón que conduce a afirmar la lesión al interés público radica en la existencia misma de valores éticos, en cuanto que la morosidad puede esconder una forma de evasión fiscal. Las infracciones tributarias no sólo entrañan una violación al deber constitucional de contribuir, sino que denotan una conducta contraria a los principios morales y éticos que deben guiar la conducta de los administrados respecto de la Administración y del resto de la sociedad.

Respecto de esta última, la morosidad que lleva a la evasión fiscal afecta los principios de solidaridad y justicia social. Es obvio que si un contribuyente utiliza las posibilidades que su posición o el propio ordenamiento le generan para evadir el cumplimiento de sus obligaciones, la carga fiscal va a descansar sobre los contribuyentes que, sea por honradez o por su posición, no tienen forma alguna de realizar conductas evasivas y trasladar sus obligaciones. Pero, y esto es lo más grave, la evasión incide negativamente en las prestaciones sociales que el ordenamiento prevé para las clases más desposeídas de la población.

En resumen, puede afirmarse que la ausencia de pago de una obligación tributaria implica el desconocimiento del deber constitucional de contribuir con el financiamiento del gasto público (artículo 18 constitucional), una violación de los principios de igualdad jurídica, solidaridad y justicia social. Además, se trata de una infracción que afecta la situación financiera del Estado y a la sociedad en su derecho a recibir una función pública eficiente y servicios públicos de calidad.

Empero, aunque la morosidad afecte el interés público podría cuestionarse la posibilidad de dar a conocer la lista de morosos correspondiente, fundándose en lo dispuesto en el artículo 117 del Código Tributario

## **2. La confidencialidad de la información tributaria**

Dispone el artículo 117 de mérito: "Carácter confidencial de las informaciones.

Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de



las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquel, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones.

La prohibición que señala este artículo no impide la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes.

Tampoco impide el secreto de las declaraciones, la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 (\*) de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas.

Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras. (Así reformado por el artículo 7 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 6 de esa misma ley corrigió la numeración del artículo, traspasándolo del antiguo 112 al actual) (\*) (Así reformado tácitamente por el artículo 3 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 107, siendo ahora 101)

Se establece la confidencialidad de los datos suministrados por el contribuyente y en particular en relación con la cuantía u origen de las rentas y los datos que consten en las declaraciones, documentos que se consideran confidenciales.

La confidencialidad hace referencia a información que se confía a alguien:

"...con la intención o ánimo de que no sea desvelado a los demás sin el consentimiento del interesado"...Se habla de datos confidenciales cuando los mismos una vez que han sido recabados no son susceptibles de ser utilizados en condiciones y circunstancias ajenas a las que justificaron su almacenamiento. Si la intimidad faculta al individuo a practicar un control eficaz sobre sus propias experiencias y vivencias, la confidencialidad constituye un medio o instrumento de protección de la intimidad. Luego, la intimidad no es tanto una cuestión de ocultamiento o secreto, que corresponda a terceros en atención a las circunstancias que justificaron la revelación, sino de libertad del individuo, de posibilitar la plena disponibilidad sobre su vida y relaciones personales" (A, HERRAN ORTIZ: **La violación de la intimidad en la protección de datos personales**, Dykinson S.L., 1998, p.13). La cursiva es del original.

La confidencialidad es una garantía ante el suministro, voluntario o impuesto por el ordenamiento como es el caso de la materia tributaria, de información a un tercero. Se trata, entonces, de información que es suministrada para fines determinados, en el presente caso, fines tributarios y que no puede ser divulgada sin el consentimiento del contribuyente. La confidencialidad puede, entonces, ser analizada como un deber de reserva para la autoridad administrativa. Congruente con lo anterior, el artículo 4 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria dispone en lo que interesa:

"La información respecto de las bases gravables y la determinación e los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias y en los demás documentos en poder de la Administración Tributaria, tendrá el carácter de información confidencial. Por consiguiente, los funcionarios que por razón del ejercicio de sus cargos tengan conocimiento de ella, sólo podrán utilizarla para el control, gestión, fiscalización, resolución de los recursos, recaudación y administración de los impuestos, y para efectos de informaciones estadísticas impersonales, bajo pena de incurrir en las sanciones que contempla la ley".

Con motivo de la consulta respecto del aporte al Fondo de Asignaciones Familiares, la Procuraduría examinó los alcances del artículo 117 de mérito, señalando:

"Dicha disposición debe verse dentro del contexto del Código Tributario, en el cual se atribuyen potestades de fiscalización sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una de ellas la de requerir información del contribuyente, prevista en el numeral 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La Administración está, así, facultada para solicitar la presentación de cualquier documento. El límite de esa solicitud es la trascendencia tributaria de éste. Podría afirmarse que aun tratándose de los incisos a), b) y c), si un documento no es susceptible de tener trascendencia tributaria respecto del tributo correspondiente, no existiría justificación para que la Administración pueda reclamarlo. El límite de ese derecho es la trascendencia tributaria. Como contrapartida de esa potestad administrativa, el Código Tributario impone obligaciones a la Administración Tributaria, que se explican como derechos del contribuyente. Una de esas obligaciones está dada por la finalidad de la información de trascendencia tributaria: el uso de la información para fines tributarios de la propia Administración solicitante, con la concomitante prohibición de trasladarla a otras instancias administrativas (artículo 115). Prohibición que abarca "cualquier forma de comunicación o divulgación a terceros de la información suministrada" (dictamen N° C-044-97 de 31 de marzo de 1997), por una parte. Derivado de esa prohibición de traslado o remisión a otras oficinas, instituciones, etc, está el deber de reserva del contenido de la información, por otra parte previsto en el transcrito numeral 117 (...)". Por lo que se concluye que:

"1-. Dado el destino de los recursos del FODESAF, la circunstancia de que dicho Fondo "pertenece" –según la ley- a sus beneficiarios y el carácter público de los fondos, no puede sino concluirse que la información relativa a la morosidad de los patronos contribuyentes del recargo del 5% sobre las planillas que establece el artículo 15 de la Ley N. 5662 de 23 de diciembre de 1974, es de interés público.

2-. Los procedimientos que incoe la Dirección de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares contra los morosos, particularmente a fin de las obligaciones pendientes de pago, no prescriban deben ser comunicadas conforme lo dispuesto en el numeral 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

3-. Consecuentemente, la publicación por edictos en el Diario Oficial o en un diario de circulación general en el país, es posible sólo cuando la DESAF desconozca el domicilio del patrono moroso o bien, si este no estuviere domiciliado en el país, si se desconociere la existencia de un apoderado con domicilio en Costa Rica".

Cabe recordar, al respecto, que la Administración Tributaria tiene el derecho de requerir del contribuyente, entre otros, los libros, archivos, los registros contables y cualquier información que tenga trascendencia tributaria, sea que permita a la Administración determinar y en su caso, fiscalizar, las obligaciones tributarias del contribuyente. En la Opinión Jurídica N. 101-2000 de 11 de setiembre de 2000, señalamos sobre la trascendencia tributaria de la información:

"Trascendencia tributaria que implica que la información permite a la Administración Tributaria el ejercicio de sus propias funciones, referidas a la determinación y liquidación de tributos, fiscalización y revisión de los actos administrativos de contenido tributario, y, por ende, eventualmente el ejercicio de la potestad de sancionar administrativa las infracciones que procedan, o en su caso, instar a la autoridad judicial el conocimiento de las infracciones penales. El deber de confidencialidad comprende toda esa información, pero la norma particulariza en relación con la cuantía y origen de las rentas y los datos que consten en las declaraciones, copias, libros o documentos que se refieran a esas declaraciones. Lo que viene a reafirmar la trascendencia tributaria de la información confidencial. Estos datos sólo podrían ser comunicados cuando son considerados para efectos estadísticos, o bien como parte de la jurisprudencia tributaria, así como el registro de bienes inmuebles. Empero, en salvaguardia de la intimidad, se dispone que en dichos supuestos los datos no pueden ser suministrados de manera que pueda identificarse al contribuyente".

Más allá de estas facultades del 104 del Código Tributario, que podríamos llamar normales de la Administración Tributaria, ésta puede solicitar por resolución al juez una autorización para secuestrar documentos o bienes necesarios para determinar la obligación tributaria o asegurar las pruebas de la existencia de una infracción tributaria (artículo 114 del Código). Toda esta información debe ser suministrada en tanto pueda ser considerada de carácter tributario y por ello mismo debe afirmarse su confidencialidad.

Se desprende de lo anterior que la confidencialidad busca proteger los datos que sean expresión del estado económico y financiero del contribuyente y que, por ende, permitan precisar cuál es el alcance de la obligación tributaria del contribuyente. ¿Puede afirmarse que el nombre del contribuyente está cubierto por ese objetivo?.

El nombre del contribuyente, como el nombre de cualquier persona física, es un dato personal, en cuanto es un dato que permite identificar a una persona. Pero es lo cierto

que no puede decirse que ese dato esté cubierto por el derecho a la intimidad. El punto es si el nombre del contribuyente, en tanto deudor de la obligación tributaria puede considerarse cubierto por la confidencialidad.

La Sala Constitucional en una primera resolución llegó a considerar que dicho elemento constituye el "dato principal" de las declaraciones tributarias y por constar en esas declaraciones, estaba cubierto por la confidencialidad. Ello en el tanto permitiría individualizar al sujeto pasivo de la obligación tributaria y su divulgación podría provocar la publicidad de la información correspondiente a otros contribuyentes, afectando la seguridad jurídica (Sala Constitucional, resolución N° 16-90 de 5 de enero de 1990). Empero, esa resolución resulta contradicha por lo resuelto en un Recurso de Amparo en el cual se solicitaba precisamente el nombre del propietario de unos locales. La Sala Constitucional, en su resolución N° 9002-99 de 8:57 hrs. del 19 de noviembre de 1999, acoge el Recurso de Amparo contra la Administración Tributaria por considerar:

"En este punto es conveniente tener en cuenta que los administrados tienen acceso a las oficinas públicas para obtener información de interés público, por lo que es obligación de la Administración permitir el acceso a la documentación solicitada o entregar la información requerida cuando la petición se formule por escrito, con la única salvedad de que se trate de un secreto de Estado o de información suministrada a una administración por particulares, para gestiones determinadas, que conservarán siempre su confidencialidad, siempre y cuando esta se encuentre constitucional o legalmente protegida. En el caso que nos ocupa, el recurrente planteó una solicitud expresa al recurrido a fin de que se le suministrara el nombre de la persona a la que aparecen registradas la Ferreterías Popos, tanto en Barranca como en Puntarenas, la cual le fue negada con base en lo dispuesto en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que expresamente señala: (....).

No obstante lo anterior, estima la Sala que la información solicitada a la Administración Tributaria por parte del recurrente solo abarca la que se encuentra en registros públicos –no privados- pues es claro que el amparado no está solicitando la cuantía o el origen de las rentas presentadas por la persona que está tributando, sino sólo el nombre de la persona a quien aparece registrado determinado negocio, de manea que existe, por parte de la entidad recurrida, una mala interpretación de la confidencialidad de las informaciones a las que se refiere el artículo citado, pues el mismo se refiere a los datos que figuren en las declaraciones. Consecuentemente, se estima violentado en perjuicio del accionante, lo dispuesto en el artículo 30 de la Constitución Política, por cuanto no se dan ninguna de las limitaciones indicadas en el considerando tercero de esa sentencia, para no proporcionar la información requerida".

Conforme lo cual, la Administración debe suministrar el nombre del contribuyente o del propietario del negocio contribuyente, en tanto dicho dato no se refiere directamente a información confidencial presente en las declaraciones. La sentencia es importante porque precisa que la confidencialidad concierne información que figura

directamente en la declaración, los libros de contabilidad o sus anexos, sea información de trascendencia tributaria.

Ahora bien, de acuerdo con la consulta, la duda se presenta no sobre la lista de contribuyentes, sino sobre la lista de personas que han incumplido, sea la obligación tributaria, sea los deberes formales como es precisamente el de declarar. Bajo este último supuesto no podría considerarse que el nombre del incumpliente esté en una declaración, precisamente porque en razón del incumplimiento no existe declaración. Por otra parte, puede considerarse que el establecimiento de la lista de morosos es consecuencia del resultado de la fiscalización tributaria y consta en un documento público (que contiene la lista en sí misma) y que es consecuencia de otros documentos públicos, aquéllos en que se expresa la función fiscalizadora y en su caso, determinativa de la Administración.

En el caso de la lista de morosos, considera la Procuraduría que existe interés público suficiente que justifica la publicidad y, por ende, autorizaría a la Administración para divulgarla por medio de INTERNET. Empero, es necesario precisar que esa justificación no excluye el deber de la Administración de proteger la situación económica del contribuyente. Lo cual implica que la publicación debe comprender exclusivamente los nombres de los contribuyentes que han incumplido su obligación y por ende, se encuentran en mora. No existe posibilidad de que la Administración Tributaria dé a la publicidad el monto de la obligación tributaria, sea que ésta corresponda fielmente a la declaración (autoliquidación), sea que dicho monto sea producto de la determinación administrativa. La Administración debe garantizar que la publicidad no conlleve en modo alguno a que terceras personas conozcan el monto de la deuda tributaria, o bien se enteren de alguna forma de los datos que sobre su situación económica el particular haya aportado o que la Administración, en ejercicio de sus potestades, haya recabado. La información debe estar limitada al nombre del contribuyente moroso. Por ende, la Administración Tributaria está inhibida para publicar, por cualquier medio incluyendo INTERNET, datos de contenido económico que permitan a terceros determinar en qué situación financiera se encuentra el contribuyente, cuál es su actividad principal, cuáles son sus socios, etc, con lo que se evita que el conocimiento de esa situación pueda ser utilizada en su perjuicio. Lo cual incluye necesariamente los datos que constan en los libros de contabilidad o sus anexos, o cualquier información de contenido comercial que pueda desprenderse de la declaración del impuesto o en cualquier otro documento presentado o aportado a la Administración.

Igual criterio en orden a la existencia de un interés público debe mantenerse respecto de la persona que incumple sus deberes formales. De la importancia del cumplimiento de estos deberes para la debida realización de los intereses públicos da cuenta la jurisprudencia constitucional. Se ha indicado al efecto:

"...Debe tenerse presente que los contribuyentes tienen para con la Administración Tributaria una concreta obligación o deber jurídico, consistente en la colaboración para la correcta determinación de la obligación tributaria, a fin de permitir con ello que aquélla pueda ejercer las facultades de control, verificación y fiscalización. Esos deberes de colaboración se conocen doctrinariamente como "deberes u obligaciones

formales", que son todos aquellos que configuran deberes impuestos al contribuyente, responsable o tercero, tendentes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ella, y cuya violación o incumplimiento constituyen las llamadas infracciones formales, sancionadas según lo prevé la ley que rige la materia..." Resolución N. 1486-98 de 17:39 hrs. del de marzo de 1998.

"...Tomando en cuenta que para poder fiscalizar y verificar el pago de los tributos, la Administración Tributaria necesita de una serie de informaciones, resulta razonable que exija el cumplimiento del deber formal que aquí se analiza, que es la emisión de factura o comprobante debidamente autorizado por la Administración Tributaria y la entrega de ésta al cliente en el acto mismo de la compra, venta o prestación del servicio. Esta es una de las formas materiales en que se puede determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, siendo no sólo razonable, sino indispensable, para el cumplimiento de los deberes de verificación y fiscalización que tiene la Administración Tributaria. Por otra parte, el Estado tiene la necesidad inexorable de captar recursos para el cumplimiento de sus fines; los impuestos se presentan como el recurso por excelencia para la obtención de ingresos para el cumplimiento de los fines sociales, y si no se establecen adecuadas formas de exigir el pago de estos recursos, la evasión y no el pago será la regla, con el eventual perjuicio de toda la sociedad. En ese sentido, para esta Sala, también resulta razonable, exigir al comerciante que cobre el pago del tributo correspondiente y no lo retenga (art. 20.2), porque de otra forma lo más probable es que no lleguen a las arcas del Estado los recursos. Conforme a lo expuesto, resulta no sólo proporcional, sino indispensable para la recaudación de los impuestos, exigir que éstos sean pagados y que como prueba de ello se exijan las facturas o comprobantes autorizados..." Sala Constitucional, resolución N° 1510-96 de las 9:33 hrs. de 29 de marzo de 1996.

El cumplimiento de los deberes formales permite el ejercicio de las potestades de fiscalización por parte de la Administración Tributaria. Su incumplimiento genera costos a la Administración y le dificulta determinar la obligación tributaria. De allí la necesidad de su cumplimiento y, consecuentemente, que la falta de éste se configure como una infracción tributaria dirigida a sancionar al infractor, pero también a disuadir conductas omisivas por parte de los contribuyentes.

En contra de una publicación de las respectivas listas podría argüirse que si el Código obliga a excluir de la publicación de la jurisprudencia administrativa los nombres de los contribuyentes, es porque se considera que ese nombre es un dato confidencial. No obstante, observamos que en los supuestos del artículo 105 la omisión del nombre se justifica por cuanto la sentencia que se publica contiene diversa información protegida por la garantía de confidencialidad. Al cruzarse dicha información con el nombre del contribuyente, es claro que se posibilita no sólo la identificación plena del contribuyente, sino ante todo el conocer cuál es su situación financiera y contable, así como determinar su relación con la Administración Tributaria.

Por otra parte, la Asesoría Jurídica hace referencia a que la morosidad afecta el trabajo del Ministerio de Hacienda y que la publicación por INTERNET de las listas sobre las que se consulta es necesaria para satisfacer los fines que corresponde tutelar al

Ministerio. Sobre el particular, debe tomarse en cuenta el reiterado criterio de esta Procuraduría en cuanto que más importante que la lista de los morosos, es la explicación e información que suministre la Administración de que se trate sobre las gestiones que realiza para evitar la morosidad. Por ende, sobre las acciones que emprende para acabar con tales situaciones. Asimismo, procede recordar que la Administración Tributaria Central cuenta con una potestad sancionadora que le permite sancionar en vía administrativa diversos incumplimientos. Por consiguiente, que a través de esa potestad y la de acusar los delitos de contenido tributario, la Administración Tributaria Central cuenta con un cúmulo de facultades que deben incidir en el cumplimiento de las obligaciones y por ende, en la morosidad. En ese sentido no existe una relación de necesaria dependencia entre la publicación de las listas de mérito y el cumplimiento de los fines públicos, aunque obviamente ese cumplimiento debe verse favorecido por la referida publicación.

## JURISPRUDENCIA

### 1. El Cobro de Intereses Moratorios por Atraso en los Pagos Parciales

[Sala Primera]<sup>iii</sup>

Voto de mayoría:

“III. De previo a resolver el caso en concreto, conviene hacer una breve distinción entre los dos tipos de obligaciones tributarias existentes: la material y la formal, así como la ubicación del pago de cuotas parciales del impuesto en estudio según corresponda. La diferencia fundamental consiste, en que las primeras atañen a una relación jurídica de crédito, entre el sujeto deudor o pasivo y el sujeto acreedor o activo, que normalmente es el Estado. Es decir, el primero da una suma de dinero, en concepto de tributo al segundo. Por su lado, el esquema básico de relación de las obligaciones formales, se estructura en torno a "potestades administrativas-deberes formales". En otras palabras, no tienen el carácter pecuniario de las materiales. Se trata de relaciones que se basan en el esquema potestades de carácter administrativo, generando obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. Son modernamente consideradas como “*deberes de colaboración*” y asisten a la necesidad constitucional de contribuir a los gastos públicos conforme al mandato 18 de la Constitución Política. Retomando el tema de los deberes tributarios materiales, además de la principal confluyen otras obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo, que se caracterizan por ser también de carácter pecuniario, pero son accesorias, en ellas se coloca el pago de cuotas parciales. El artículo 4 del RGGFRT, define la “*Obligación Tributaria Material*” como la “*obligación jurídico-tributaria de pagar una suma de dinero, sea en concepto de tributo, o como obligación accesoria (obligación de pago de intereses, de realizar pagos parciales o a cuenta, de pagar sanciones pecuniarias ya fijadas).*” Es decir la norma anterior define a los pagos parciales o a cuenta del impuesto sobre la renta,

como un deber tributario material pero accesorio a la principal que es propiamente el pago del tributo.

IV. Tomando en cuenta lo anterior, no comparte esta Cámara, lo dispuesto por el A quem en cuanto estableció: *“... estamos en presencia de una obligación formal, no material, que no puede generar el cobro de intereses, como adecuadamente postulan tanto la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo impugnada como la sentencia de primera instancia recurrida...”* Estima esta Sala, la obligación de pago parcial o a cuenta del impuesto sobre la renta, no es un deber formal sino material, pero accesorio a la principal, pues para que sea principal debe haberse configurado el hecho generador del impuesto, de acuerdo al numeral 11 del CNPT que a la letra reza: *“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”* En el caso del impuesto sobre la renta, el hecho imponible ocurre, según el cardinal 20 de la Ley no.7092, dentro de los dos meses y 15 días posteriores al 30 de setiembre de cada año, es decir se hace exigible luego de los dos meses 15 días posteriores al cierre del año fiscal, indica la norma: *“Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta Ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto.”*. De acuerdo a lo expuesto, yerra el A quem al establecer que se está en presencia de una obligación formal, pues en realidad, se trata de una obligación material accesorio, porque como se dijo líneas atrás, está íntimamente relacionada al pago del tributo y no con aspectos formales o procedimentales. Sin embargo, el hecho de que se le tenga como una obligación material accesorio, no significa que sobre ésta, proceda el cobro de intereses, como de seguido se expone. Esta Sala, mediante el voto no. 456 de las 10 horas 10 minutos del 30 de junio de 2005, conceptualizó los pagos parciales del impuestos sobre las utilidades, como un anticipo del tributo, resolución citada incluso en la impugnación de estudio. Consideró este Órgano: *“el pago adelantado pretende que cierto tipo de obligados vayan satisfaciendo en tractos, y previo a que se verifique el cierre del período fiscal, montos parciales del tributo que aún no se ha generado. Es, con toda claridad, un “pago adelantado” de una obligación futura, que habrá de ser ajustada en la última cuota según el resultado de la declaración rendida al cierre del período fiscal...”* Aunado al anterior, la sentencia no. 877 de las 12 horas 20 minutos del 25 de agosto de 2009, profundiza el tema y enfatiza la improcedencia del cobro de intereses por el atraso en la cancelación de los pagos parciales del impuestos sobre la renta. Con apoyo en esos precedentes, estima oportuno esta Cámara enfatizar, la finalidad del



pago parcial o a cuenta del impuesto sobre las utilidades. Básicamente consiste, en la recaudación preventiva de lo que podría llegar a ser la obligación tributaria principal – el tributo-, a fin de darle liquidez al Estado a lo largo del período fiscal y diferir en varios pagos el impuesto, a efecto de disminuir el impacto que representaría para el contribuyente, la cancelación total al final del período. Como se indicó supra, posee la peculiaridad de que se percibe antes de que surja el hecho generador de la obligación principal, es decir, sin que se configure el tributo, por lo que esos pagos no son en sí mismos tributos. Ahora bien, resulta conveniente establecer, los supuestos en los cuales por mandato legal es improcedente, el cobro de intereses por el atraso en el pago de las obligaciones tributarias. El numeral 57 del CNPT, estatuye que el dispendio efectuado fuera de plazo, produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. De lo anterior se deduce, que está autorizado el cobro de intereses únicamente a tributos. En igual sentido la norma 40 del Código de cita, limita el cobro de intereses al tributo. En lo que interesa, dispone el precepto: *“...en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas...”* Concordado dicho mandato, con la disposición 22 de la Ley nº 7092, citada de previo, concluye esta Sala, es posible el cobro de intereses únicamente sobre el tributo, que tratándose del impuesto sobre las utilidades, nace a partir del 30 de setiembre de cada año y se hace exigible luego de los dos meses 15 días posteriores al cierre del año fiscal. Es decir a partir de esa fecha es que procede el cobro de intereses, sobre ese impuesto y no por la cancelación fuera de plazo, de los pagos parciales a cuenta, que por su propia naturaleza son una entrega adelantada para liquidar con la respectiva declaración, al final del período fiscal. Aunado a que, se trata incluso de una suma incierta de una obligación futura, pudiendo resultar, que al final del período no se genere el impuesto o se presenten pérdidas. Situación que será verificada precisamente con la declaración jurada o con cualquier otra forma de determinación que establezca la ley, pero una vez generado el hecho imponible. Sobre el análisis de lo dispuesto en el párrafo quinto del artículo 93 del RGGFRT, sostiene el recurrente, esta norma encuentra sustento legal en los ordinales 22 de la Ley no. 7092 y 40 del CNPT, lo que presupone y permite la imposición de los intereses a los pagos parciales. Sobre este tema, consideró la resolución impugnada: *“...De dicho texto se deriva lo que estima constituye un exceso reglamentario que indefectiblemente lesiona el principio de reserva legal, que priva en la materia tributaria, debe ponderarse que todos los elementos del particular tributo que nos ocupa están definidos en la ley 7092 que lo instituye, de su texto, y en particular del artículo 22, no se deduce de manera expresa o tácita que se autorice a la administración tributaria para el cobro de intereses por pagos parciales que, a título de pagos a cuenta, se establecen para una determinada categoría de contribuyentes. (...) ... esta Sección, estima que no procede la aplicación del artículo 93 del reglamento aludido, particularmente el párrafo quinto, concretamente en el supuesto del impuesto sobre la renta, ya que en relación con ese tributo, no existe norma legal que autorice el cobro de intereses, para el caso de los*

*pagos a cuenta de la obligación tributaria del periodo fiscal aún vigente...".* Concuera este Órgano Decisor, con lo esbozado por el A quem, en el sentido de que la norma reglamentaria no puede llenar el vacío legal e imponer intereses por la cancelación extemporánea de los pagos parciales o a cuenta, si no se prevé en la ley. En consecuencia estima, no es de recibo el argumento del recurrente, respecto de que la base legal del cobro de los intereses a esos pagos lo son los artículos 22 de la Ley no. 7092 y 40 del CNPT. Pues por un lado el artículo 22 se refiere a la obligación de los pagos parciales, no así de los intereses como lo indica la resolución recurrida; y por otro lado, el artículo 40 autoriza el cobro de intereses a partir del surgimiento de la obligación tributaria, es decir, una vez que los tributos debieron pagarse. En consecuencia, estima esta Cámara, interpretar que la ausencia oportuna de la cancelación de los pagos parciales, genera el cobro de intereses, rebasa los límites establecidos en el bloque de legalidad que rige la materia, pues por vía reglamentaria no se puede regular materia que es reserva de ley. Ergo, no resulta procedente el cobro de intereses sobre pagos parciales o a cuenta del impuesto sobre las utilidades, por lo que se debe desestimar el cargo aducido.

**VI.** Primero se hace necesario aclarar, que en el proceso común de lesividad, la Administración Pública discute, si el derecho se adquirió de acuerdo a las normas jurídicas aplicables al caso concreto, es decir, se cuestiona la validez del acto administrativo en el cual, generalmente, se declara un derecho subjetivo a favor de un administrado. En casos referentes a materia tributaria o aduanera, existe una excepción a la regla, cual es la lesividad objetiva. Para su declaratoria, no se requiere necesariamente de la presencia de un acto favorable, que confiera como efecto, un derecho subjetivo a la persona, sino que puede ser declarado contra cualquier acto siempre que se produzca una lesión al ordenamiento jurídico. El procedimiento de lesividad tributaria, previsto en el numeral 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, está ideado para cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo dicta un acto que no se ajusta a derecho, lo que implica una cobertura más amplia, por ser un instrumento objetivo. Es decir, no interesa que el acto que se pretenda anular por la vía de la lesividad sea generador de derechos subjetivos, sino que basta para admitir su trámite, sustentar que éste no se ajustó a derecho. Lo anterior en resguardo del ordenamiento jurídico y de la legalidad, que en última instancia persigue la protección del interés público y la colectividad en general. En la mayoría de los casos, como se dijo en las primeras líneas de este considerando, se presenta contra un acto declarativo de derechos, favorable al administrado, y se dispone un procedimiento especial para que se pueda declarar la nulidad de dicho acto, el cual se encuentra conformado por una serie de garantías, cuya última expresión es la revisión jurisdiccional del asunto. Para que el proceso inicie, se requiere de la declaratoria de lesividad del acto o actos respectivos, el cual, según ha indicado esta Sala, es el que determina y condiciona los alcances de la

demanda contenciosa de lesividad. Expuso este Órgano Colegiado: *“Esta declaratoria en sede administrativa, es el precedente obligado del proceso de lesividad, mediante el cual, la Administración busca la nulidad de un acto firme, de manera que sin ella no es posible atacarlo en sede jurisdiccional, pues se atentaría contra los principios elementales de raigambre constitucional como son el respeto a los derechos adquiridos y la teoría de los actos propios, así como la seguridad y certeza jurídica. Por ende, lo resuelto en aquella sede, predetermina y condiciona los alcances de la demanda...”* (Resolución no. 415 de las 8 horas 30 minutos del 18 de julio de 2003, en igual sentido la no. 232-2005 de las 9 horas 50 minutos del 14 de abril de 2005.) En el caso concreto, el representante estatal introduce al debate un nuevo elemento para sustentar la nulidad del acto, señalando al efecto que el TFA no fundamentó en forma debida la resolución no. 162-2007-P abonando, en su concepto, un criterio mas para obtener la nulidad solicitada. Siguiendo la línea de esta Sala, el Tribunal resolvió que esos argumentos, son ajenos a los que se invocan como fundamento de la actuación de la Administración Tributaria, en los cuales el único sustento esbozado fue la interpretación que se hace del artículo 22 de la Ley no. 7092. Sobre lo anterior, estima esta Cámara, que efectivamente ese es un alegato extraño al considerado en sede administrativa para declarar de lesividad, en razón de que, el único argumento expuesto, fue la procedencia o no del pago de intereses ante la cancelación extemporánea del pago a cuenta del impuesto sobre la renta. De manera tal que está vedado tanto para el juez contencioso, como para esta Sala el conocimiento de dicho agravio, atendiendo a que son motivos de nulidad o argumentos jurídicos distintos a los establecidos en la declaratoria de lesividad. Por lo que, como se indicó en la cita jurisprudencial transcrita, si esos motivos no fueron fundamento de la declaratoria lesividad, tampoco lo pueden ser en la demanda contenciosa de lesividad no se aprecia la violación alegada a los cánones 10, 24 y 35 de la RJCA y 165 del CNPT. En todo caso y a mayor abundamiento, de razones observa este Órgano Decisor, de una revisión integral del acto administrativo impugnado en este proceso, sea la resolución no.162-2007-P de las 8 horas del 10 de mayo de 2007, se puede apreciar, que cuenta con un detalle de los motivos a partir de los cuales el TFA consideró procedente adoptar la decisión de revocar los actos administrativos ATSJ-GER-055-2007 y ATSJ-GER-059-2007. También se valoraron los precedentes de ese Tribunal que desarrollaron el tema, los cuales fueron citados en el acto administrativo impugnado, para dar base a lo que en forma reiterada ha resuelto. Por lo que, en criterio de esta Sala, resulta innecesario repetir las razones que en forma reiterada ha estado vertiendo respecto de ese tema. Por todo lo expuesto, no puede afirmarse, como lo hace el recurrente, que adolece de fundamentación la resolución administrativa impugnada y en consecuencia, no se aprecia el vicio de la indebida interpretación del numeral 136 de la LGAP reprochado. Finalmente sobre el argumento de que el Tribunal no entra a examinar la aceptación por parte de la actora del pago de intereses, en el arreglo de pago al que llegó con la Administración Tributaria, dicha tesis no es de recibo, por lo que se comparte lo

esbozado por el A quem, el cual estimó “...no se pueden prohijar arreglos de pago que parten del cobro ilegal de intereses. Los arreglos de pago firmados no convalidan un cobro de intereses que es ilegítimo, al adolecer de respaldo legal”. Al quedar demostrado que el cobro de los intereses resultó ilegal, cualquier arreglo o aceptación por parte del contribuyente sobre esos rubros resulta igualmente antijurídico, y en ese tanto, el acuerdo llegado como acto consecuente del cobro es improcedente. Con base en los precedentes indicados, y lo anteriormente expuesto procede desestimar el cargo como violación sustantiva.”

## **2. El Cobro de Interés Moratorio al Pago Parcial del Impuesto de la Renta**

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]<sup>iv</sup>

Voto de mayoría

**“V- SOBRE EL CASO CONCRETO. REITERACIÓN DE LOS CRITERIOS VERTIDOS POR ESTA SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN CASOS IGUALES:** Estima este Tribunal que para una adecuada resolución de este proceso y poder determinar si la conducta formal administrativa que se alega lesiva a los intereses fiscales y económicos del Estado resulta o no ajustada a derecho, es indispensable determinar la naturaleza de la obligación contenida en el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según la cual los contribuyentes deben efectuar pagos parciales a cuenta del tributo en cada período fiscal. Lo anterior a efectos de pronunciarse respecto de la procedencia o no del cobro de intereses en caso de incumplimiento de la obligación de cita. En ese sentido, es conveniente citar la sentencia número 605-2009 de las quince horas veinticinco minutos del treinta y uno de marzo del dos mil nueve, aplicada también en la sentencia número 2717-2009 de las nueve horas del primero de diciembre de dos mil nueve, ambas emitidas por esta misma Sección Sexta de este Tribunal, mediante las cuales ya ha existido un pronunciamiento reiterado sobre los aspectos que se vienen discutiendo en el presente proceso, en las cuales se consideró lo siguiente:

**“...IV. SOBRE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA Y LAS DISTINTAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.** A efectos de determinar la naturaleza de la obligación tributaria contenida en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta indispensable esbozar algunas breves consideraciones respecto de la **relación jurídica tributaria** y los deberes que la integran. En este sentido, podemos definir esta relación como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos y de la cual pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración; así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento. Por ende, se trata de una relación de carácter complejo en la que coexisten diversos tipos de obligaciones necesarias tanto para hacer nacer el deber de pago del tributo así como para permitir su aplicación efectiva. En este

sentido, se distingue entre las obligaciones tributarias materiales y las formales. Las primeras giran en torno a una relación jurídica de crédito entre el sujeto pasivo (deudor) y el sujeto activo o ente público (acreedor); tienen una naturaleza y contenido pecuniario o económico. Dentro de este tipo de obligaciones pueden distinguirse **la principal**, que consiste en el deber a cargo del contribuyente de dar una suma de dinero en concepto de pago de tributo en virtud de haber realizado el hecho generador de aquel. Pero también existen **otras obligaciones tributarias materiales distintas de la principal propiamente dicha** (y en ese tanto accesorias) que se imponen al sujeto pasivo y que se caracterizan por constituir obligaciones de dar, con un carácter pecuniario y de contenido patrimonial pero, se insiste, que difieren de la obligación principal de pago del tributo, en tanto no conllevan la realización del hecho generador que habilita el cobro de este último y en ese sentido gozan de alguna autonomía (como veremos, es el caso de los pagos parciales a cuenta) o bien se constituyen en obligaciones meramente accesorias (en tanto surgen una vez realizado el hecho generador) y de contenido patrimonial como el pago de los intereses y la mora en caso de incumplimiento tributario. Luego, existen también **obligaciones tributarias formales** las cuales, sin tener carácter pecuniario son impuestas por la normativa a los obligados tributarios, deudores o no del tributo y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios. Son los comúnmente denominados deberes formales o relaciones que se basan en el esquema potestad-deber, de carácter administrativo y que generan deberes u obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. Son ejemplos de estos deberes, entre otros, el de registrarse, declarar y el de llevar los libros de contabilidad al día. Hecha esta precisión conviene indicar que, nuestro ordenamiento jurídico tributario no escapa a la regulación, aunque imprecisa, de estos tipos de obligaciones. Así, el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, refiere a la obligación tributaria por autonomasia, esto es, el pago del tributo, cuando señala que "...La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales..." . Aunado a lo anterior, el numeral 31 del mismo cuerpo normativo indica que "...El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación..." . Si bien, a juicio de este Tribunal, ambas normas hacen referencia a la obligación tributaria principal, lo cierto es que el Reglamento General de Gestión, Recaudación y Fiscalización Tributaria, en su ordinal cuarto define la obligación tributaria material como la "obligación jurídico-tributaria de pagar una suma de dinero, sea en concepto de tributo, o como obligación accesorio (obligación de pago de intereses, de realizar pagos parciales o a cuenta, de pagar sanciones pecuniarias ya fijadas)." Nótese que la norma reglamentaria de cita distingue entre las distintas clases de obligación tributaria material e incluye tanto la de carácter principal consistente en el pago de la cuota

tributaria o el monto de tributo fijado por la ley directamente en los tributos fijos y el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible en los variables, como la deuda tributaria, que se distingue de aquella en tanto es un concepto más amplio, que abarca también las obligaciones materiales accesorias de carácter patrimonial. Finalmente, el Código de cita, regula también las obligaciones o deberes formales, en artículos como el 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en el párrafo final del numeral 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**V. SOBRE LA NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS PARCIALES A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** *Habiendo distinguido los distintos tipos de obligaciones tributarias, corresponde dilucidar la naturaleza de la obligación contenida en el citado artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la cual se impone a algunos contribuyentes de dicho tributo, el deber de realizar pagos parciales a cuenta. Dispone la citada norma: "Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes:*

*a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor.*

*En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año.*

*Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva*

*b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.*

*c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola*

cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

*La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período fiscal del que se trate.*

*(Así reformado por el artículo 15 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995)*

*(Así reformado por el inciso f) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).."*

*La norma citada es diáfana en el sentido que se trata de una obligación impuesta al contribuyente quien debe realizar pagos parciales o fraccionados a lo largo del período fiscal y antes de que se dé el devengo del tributo al finalizar dicho período, a cuenta de la eventual obligación tributaria principal a pagar (aunque al momento de los pagos parciales aún no haya nacido). En este sentido, es claro que este tipo de obligaciones persigue una finalidad instrumental a la principal, sea el efectivo pago del impuesto sobre la renta. Ejemplo de ello es que permite una recaudación preventiva de la obligación tributaria principal, estimulando el cumplimiento voluntario del tributo a través de anticipos que alivian el impacto del pago final de una renta que probablemente se genere, según las reglas establecidas en el mismo canon 22 y a la vez permite al Estado una mayor liquidez a lo largo del período fiscal, permitiéndole contar con un flujo constante de recursos, sea, los ingresos tributarios que por concepto de ese tributo se recauden en forma periódica a lo largo del período fiscal. Ahora bien, estando claros en que lo dispuesto en el numeral 22 citado constituye una obligación tributaria, es menester determinar su naturaleza. Al respecto, este Tribunal comparte el criterio sostenido por la representación estatal en el sentido que la obligación derivada de los pagos parciales a cuenta en el Impuesto sobre la Renta constituye, sin duda alguna, una obligación tributaria de contenido material en tanto se deriva de la relación jurídica de crédito y tiene un carácter estrictamente patrimonial, sea, el pago parcial a cuenta del tributo dicho, siendo que las cuotas de cada pago parcial, se calcularán con base en el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. Así, este Tribunal coincide con la parte actora en que esta obligación no constituye un simple deber formal, como erróneamente lo afirma el Tribunal Fiscal Administrativo, toda vez que su naturaleza y contenido difiere de la que caracteriza a los deberes formales que se orientan, en general, al cumplimiento de obligaciones de hacer o no hacer, como ya se indicara. Debe insistirse que en el caso de la obligación*

contenida el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estamos en presencia de prestación de dar: el pago parcial de impuesto sobre la renta, cuya naturaleza, es sin duda, de contenido patrimonial. En todo caso, ya el artículo 4 del Reglamento General de Gestión, Recaudación y Fiscalización indica claramente que se trata, los pagos parciales a cuenta, de una obligación tributaria material y no un deber formal. Ahora bien, lo que no comparte este Tribunal respecto de los argumentos de la parte actora ni de la referida sentencia No. 203-2008, en la que se fundamenta la pretensión de lesividad, es que se concluya que la obligación de realizar pagos parciales a cuenta forme parte o integre la obligación tributaria principal o deber material de cancelar el tributo. Menos aún, que se esté en presencia del pago de la deuda y como tal, de la obligación principal instituida por ley. Como ya se explicó, a juicio de este órgano colegiado la obligación tributaria impuesta por el artículo 22 mencionado, si bien es de carácter material y no formal, es instrumental y se distingue claramente de la obligación principal. Esta diversidad de situaciones jurídicas tributarias trae consigo que ambas provengan de presupuestos de hecho distintos. De esta forma, el hecho generador de la obligación tributaria principal del Impuesto sobre la Renta, se distingue claramente del hecho imponible que da nacimiento a la obligación de pagos parciales que impone el tantas veces mencionado artículo 22. Como bien lo indica el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador de este tributo es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, ingresos o beneficios provenientes de cualquier fuente costarricense, dentro de cada período fiscal, que va, por regla general, del 1 de octubre al 30 de setiembre de cada año. Realizado el hecho generador en sus distintos aspectos (subjeto, objetivo, material, temporal, espacial y cuantitativo) se genera la obligación tributaria principal, sea, el deber de pagar una suma de dinero por concepto de dicho tributo. En este sentido, son claros los artículos 11 y 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de los cuales puede concluirse con facilidad que la realización del hecho generador origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, en el caso concreto, el deber de pago del referido impuesto sobre la renta. Lo anterior difiere en el caso de la obligación de pagos parciales en el impuesto sobre la renta, según la cual, los contribuyentes deberán fraccionar, por adelantado, la deuda tributaria en tres pagos parciales, los cuales deberán ser ingresados a más tardar a finales de marzo, de junio y de setiembre; de tal manera que el contribuyente, al preparar su declaración final, deberá descontar de su deuda los pagos parciales previamente cancelados, ingresando el saldo resultante a más tardar a mediados de diciembre. Como se infiere claramente, se trata esta última, de un tipo especial de obligación, que es distinta de la obligación tributaria principal, y que se genera, incluso, con anterioridad a que se haya verificado el hecho generador del tributo, que es precisamente el que hace nacer la obligación tributaria a que se refiere el artículo 11 del Código de rito. Es por ello que tanto la doctrina como la legislación extranjera han distinguido plenamente entre ambas obligaciones materiales tributarias señalando, algunos, que la obligación de realizar pagos a cuenta tiene



carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. Al respecto, basta consultar a J.M. Queralt, C Lozano Serrano y F Poveda Blanco (*Derecho Tributario*, 2007) o a J.J Ferreiro Lapatza (*Curso de Derecho Tributario Español*, 2000), siendo que a juicio de este último, “..la obligación de pago anticipado debe distinguirse claramente de la obligación tributaria principal, es decir, de la obligación de pagar el tributo ya devengado.” Siempre reconociendo esa autonomía, la Ley General Tributaria Española (Ley 58/2003) define con bastante precisión en qué consiste este otro tipo de obligación tributaria material señalando que “...La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.” Asimismo, debe reiterarse que, de alguna manera, el numeral 4 del Reglamento General de Gestión ya citado recoge el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos parciales a cuenta respecto de la obligación principal del impuesto sobre la renta, cuando define la obligación tributaria material como la “obligación jurídico-tributaria de pagar una suma de dinero, sea en concepto de tributo, o como obligación accesorio (obligación de pago de intereses, de realizar pagos parciales o a cuenta, de pagar sanciones pecuniarias ya fijadas).” De lo anterior puede concluirse que aunque sea una obligación material, la obligación de realizar pagos a cuenta es diversa de la principal, siendo que esta última por excelencia consiste, como ya se ha indicado, en el pago del tributo.

**VI. SOBRE LA POSIBILIDAD DE QUE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE REALIZAR PAGOS PARCIALES A CUENTA GENERE INTERESES.** Establecida la naturaleza de la obligación que impone el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de realizar pagos parciales a cuenta de dicho tributo, sea, una obligación tributaria material distinta y con cierta autonomía respecto de la obligación tributaria principal de pago de tributo, resta definir si el incumplimiento de ésta habilita a la Administración Tributaria a cobrar los intereses respectivos. En este sentido, los intereses por la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales constituyen una obligación ex lege, consistente en el pago de una cantidad, normalmente establecida en un porcentaje y motivado por el retraso en el cumplimiento de la citada obligación por parte del deudor tributario, siendo que el porcentaje se aplicará, como regla, sobre el importe de la obligación que ha sido incumplida. Como se explicó supra, los intereses constituyen una obligación tributaria accesorio, en tanto consisten en una prestación pecuniaria que se debe satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen, por ende, carácter patrimonial y se caracterizan por su función indemnizatoria o compensatoria, por la renta del capital adeudado por el sujeto pasivo y que la Administración hubiera disfrutado si el cumplimiento de la obligación tributaria material se hubiera verificado a tiempo. Ahora bien, la mayor parte de la

doctrina y el derecho comparado, admiten la posibilidad de cobrar intereses por el retraso en el cumplimiento de cualquier obligación tributaria de carácter material, lo que incluye, claro está, tanto a la principal como otras distintas de ésta como de la realizar pagos a cuenta. Así por ejemplo, el artículo 25 de la Ley General Tributaria Española señala que "...1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta Sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley. 2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias..." La norma citada es clara en que el pago de intereses de demora aplica en relación con otra obligación tributaria, lo que comprende cualquier tipo de obligación material como la de realizar pagos parciales a cuenta. Sin embargo, nuestro ordenamiento jurídico no contiene una norma similar en ese sentido, sino que más bien, las existentes impedirían, a juicio de este Tribunal, el cobro de intereses por el retraso o incumplimiento de la obligación de pagos parciales a cuenta. Una interpretación armónica de los artículos 11, 31, 40 y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permiten arribar a esa conclusión. En este sentido, señala el numeral 57 citado que "...Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, **el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado.** Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses, por lo menos. Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración." (el resaltado no es del original). Por su parte, indica en lo que interesa el canon 40 del mismo Código que "...Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, **debe pagarse el tributo que se determine** de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. **Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo,** debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria. **Todos los demás pagos por concepto de tributos** resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación. No obstante, **en todos los casos los intereses se calcularán**

**a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas.** En aquellos casos en que **la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones,** se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos...".(el resaltado no es del original) Como se desprende claramente, ambas normas se refieren específicamente al pago del tributo ( sea, la obligación tributaria principal) cuando establecen la obligación de pagar intereses y forma de cálculo, la que no incluye, los pagos parciales a cuenta, que como ya se indicó, tiene una naturaleza distinta de la obligación tributaria principal de pago del tributo. Debe insistirse en este punto en que el presupuesto de hecho de la obligación de realizar pagos a cuenta no es el hecho imponible de la obligación tributaria principal. Más aún, tratándose del impuesto sobre la renta, lo común es que este deber de pagos parciales se devengue antes de que surja el hecho generador de la obligación tributaria principal. Incluso, muchas veces cuando ni siquiera existe certeza en cuanto a si la obligación tributaria finalmente va a nacer ni se tiene determinada su cuantía. Así, puede afirmarse que la obligación de pago parcial a cuenta nace como instrumento de una obligación tributaria principal no nacida, futura e incierta, aunque probable. Desde esta perspectiva, comparte este órgano colegiado el argumento esbozado por el Tribuna Fiscal Administrativo en la resolución impugnada en el sentido que "... tratándose del impuesto sobre la renta, cuyo nacimiento de la obligación tributaria se produce al cierre del período fiscal o sea al 30 de setiembre de cada año, se refiere a un hecho generador compuesto, continuo, que se inicia el 1 de octubre y concluye el 30 de setiembre siguiente, de manera tal que, hasta tanto no se den todos y cada uno de los elementos constitutivos, de ese hecho generador complejo o conjuntivo, no nace a la vida jurídica la obligación tributaria y en consecuencia, en modo alguno puede exigirse al contribuyente el pago de intereses sobre una obligación inexistente..." En este sentido, ya la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia No. 456-F-2005, de las 10 horas 10 minutos del 30 de junio del 2005, se pronunció respecto de las características propias de la obligación de pago parcial a cuenta del impuesto sobre la renta, señalando que "... el pago adelantado pretende que cierto tipo de obligados vayan satisfaciendo en tractos, y previo a que se verifique el cierre del período fiscal, montos parciales del tributo que aún no se ha generado. Es, con toda claridad, un "pago adelantado" de una obligación futura, que habrá de ser ajustada en la última cuota según el resultado de la declaración rendida al cierre del período fiscal. Así, las fechas de "pago adelantado" corresponden al último día de marzo, junio y setiembre, y el pago final se verifica luego del cierre del período, dentro de los dos meses y quince días naturales posteriores al 1 de octubre..... Con todo, debe considerarse que la obligación de satisfacer el tributo aún no había surgido, pues tal evento ocurría hasta el 1 de octubre de ese año..." Con base en lo expuesto, es posible afirmar que en el caso concreto del Impuesto sobre la Renta, la obligación tributaria principal o el tributo se

calcula sobre la utilidad neta anual del contribuyente y su incumplimiento conlleva intereses por así establecerlo expresamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; pero no es posible extender esa habilitación legal al incumplimiento de la obligación de realizar pagos parciales, en el tanto ni lo autoriza el bloque de legalidad ni constituye este último deber un incumplimiento de la obligación tributaria principal sino más bien, se insiste, una obligación material de contenido diverso, en la que, incluso, su cálculo no tiene nada que ver con las utilidades reales del período fiscal respectivo, sino con el anterior. Partiendo carácter ex lege de la obligación de pago de intereses, es claro que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo único que autoriza es que estos recargos puedan cobrarse ante el retraso o incumplimiento de la obligación tributaria principal, más no para otras obligaciones de carácter material distintas de ésta como lo es, en el subíndice, el deber contenido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto General sobre la Renta. Siendo que la obligación principal o el tributo y los pagos parciales a cuenta, tienen una naturaleza diferente, pretender aplicar intereses ante el incumplimiento de los segundos requiere norma legal explícita, que hasta el momento no existe. En este sentido, resultan contrarias al ordenamiento jurídico, las conductas formales de la Administración Tributaria mediante las cuales cobró intereses a la empresa Molinos de Viento del Arenal S.A. respecto del incumplimiento de la obligación de pagos parciales a cuenta del tributo sobre la renta e imputó indebidamente a éstos, el pago de la obligación principal correspondiente a ese mismo período fiscal, toda vez que no existe norma alguna que habilite el cobro de intereses de ese tipo de obligaciones. Ante ese vacío, de conformidad con el Principio de Legalidad Tributaria que regula el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esa actuación le estaba vedada a la administración Tributaria. Tampoco comparte este Tribunal la tesis sostenida por la representación estatal que pretende fundamentar el cobro de intereses por el incumplimiento de la obligación de realizar pagos parciales a cuenta en el artículo 93 del Reglamento General de Gestión, Recaudación y Fiscalización Tributaria. En lo que interesa, dispone dicha que "...Si el contribuyente no ha efectuado los pagos parciales en el impuesto sobre la renta o en otro tributo que prevea este tipo de obligación, estando obligando a ello, y realiza un pago único por el valor total liquidado por el correspondiente período, este pago deberá imputarse primero a las sanciones de mora relacionadas con los pagos parciales que se encuentren ya determinadas en firme en vía administrativa o mediante autoliquidación, luego a los intereses y por último a la obligación tributaria principal. Para los efectos de esta norma, deberán tomarse en cuenta las multas e intereses generados respecto de la totalidad de los pagos parciales, aunque su suma fuere mayor que la obligación tributaria principal finalmente autoliquidada por el sujeto pasivo..." . Conforme a lo que se ha venido exponiendo, a luz de nuestro Ordenamiento Jurídico, los recargos por intereses son solo aplicables cuando la obligación material sobre la que recaen es la principal, sea, el pago de un tributo y no cuando se trata de otras obligaciones materiales como lo es el pago parcial a cuenta de

un tributo. Ante la inexistencia de una norma legal que establezca expresamente que los pagos parciales que no se paguen a tiempo serán acreedores de un monto por concepto de interés, no puede pretenderse la aplicación de una norma reglamentaria que venga a llenar de forma improcedente ese vacío legislativo, porque ello es contrario y desborda lo que al respecto disponen los artículos 11, 31, 40 y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Bajo esta tesitura, a juicio de este Tribunal y de conformidad con los artículos 11 constitucional, 6 y 11 de la Ley General de la Administración Pública, así como el numeral 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se impone la aplicación de las normas legales que son jerárquicamente superiores a la disposición reglamentaria de cita. Una interpretación armónica del bloque de legalidad vigente permite a este órgano jurisdiccional concluir que si las normas legales ya citadas son claras al señalar que el cobro de los intereses procede únicamente ante el incumplimiento de la obligación tributaria principal, entiéndase, el pago del tributo correspondiente; extender, vía reglamento, el alcance de esos preceptos legales violenta los Principios de Jerarquía de las Fuentes e Interdicción a la Arbitrariedad Administrativa, conforme a los cuales la sumisión del Reglamento a la Ley debe ser absoluta sin que pueda el primero dejar sin efecto mandatos legales, contradecirlos, desconocer su contenido esencial o de cualquier manera producir un efecto no querido por el legislador. Es por lo expuesto, que en el caso concreto y en respeto al orden jerárquico a que deben someterse todos los órganos de la Administración, este Tribunal debe aplicar las disposiciones legales vigentes y concluir que resulta contrario a derecho interpretar que, al amparo del artículo 93 del reglamento de cita es posible cobrar intereses por el atraso o incumplimiento de la obligación de realizar pagos a cuenta. Tampoco es procedente la pretensión de la parte actora en el sentido de que se apliquen los artículos 702 y 706 del Código Civil, que obligan a cobrar intereses a título de daños y perjuicios sobre la suma debida, contados desde el vencimiento del plazo. Se reitera, tomando en cuenta la condición de anticipo o pago futuro que tiene el pago parcial respecto de la cancelación del impuesto sobre la renta, no puede sostenerse que con estos pagos fraccionados se produzca el vencimiento del plazo de la obligación tributaria principal. No debe olvidarse que el Impuesto sobre la Renta tiene un hecho generador de tipo compuesto, que inicia el primero de octubre y termina el treinta de setiembre del año siguiente, razón por la cual debe estimarse que hasta que no se cumplan con todos los elementos del hecho generador, la obligación tributaria no nace a la vida y no se le puede exigir al contribuyente, el pago de intereses por una obligación que aún no ha nacido. La imposición de todo tributo requiere de la existencia de un presupuesto de hecho establecido por ley y hasta tanto no se den todos y cada uno de los elementos constitutivos de ese hecho generador, no nace a la vida jurídica la obligación tributaria. Por lo tanto, si el contribuyente cumple con la obligación tributaria principal resultaría improcedente una actuación administrativa tendente al cobro de intereses por atrasos en los pagos parciales, o menos aún imputar el pago de la obligación tributaria

principal a aquéllos. Finalmente, este Tribunal desea insistir en que la improcedencia jurídica del cobro de intereses en la obligación de pagos parciales a cuenta deriva precisamente de la carencia de una norma legal que permita el cobro de este tipo de recargos ante el incumplimiento de este tipo de obligaciones materiales distintas de la principal. Procedería el cobro, como sucede en derecho comparado, si el legislador expresamente estableciera su procedencia a través de una reforma al artículo 57 de citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que ese interés o recargo fuera aplicable al atraso en los pagos parciales de la obligación a cuenta de la obligación tributaria principal. Solo así, se habilitaría a la Administración Tributaria a cobrar intereses por el no ingreso de este tipo de obligaciones materiales pecuniarias diferentes de la principal y que al efectuar el pago a la deuda tributaria principal se pudieran imputar los intereses por el no pago puntual de los montos parciales. Mientras esa reforma legislativa no se produzca, por ser los intereses una obligación ex lege y en cumplimiento del Principio de Legalidad y Reserva de Ley que deben imperar en esta materia, bajo ninguna circunstancia podría aceptarse una interpretación contraria, sea por norma reglamentaria o por vía integrativa, dado que se estaría, en tal supuesto, ante una grosera y arbitraria violación a los citados principios constitucionales..."

De conformidad con lo indicado en el fallo citado emitido por este mismo Tribunal, y como no existe motivo para modificar el criterio vertido en la sentencia transcrita con anterioridad, este Tribunal procede a aplicar dichas consideraciones al supuesto que ahora nos ocupa, respecto a que los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta, constituye una obligación material de carácter accesoria a la principal, que es el pago del tributo (obligación tributaria principal) y que no es posible el cobro de intereses en la obligación de pagos parciales a cuenta, porque la carencia de una norma legal que permita el cobro de este tipo de recargos ante el incumplimiento de este tipo de obligaciones materiales distintas de la principal. En consecuencia, se declara conforme a derecho lo dispuesto en la resolución número 218-2008-P, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a las diez horas y quince minutos del diecisiete de junio del año dos mil ocho, que revocó la resolución número GT-DE-01-R-1215-7, dictada por la Administración Tributaria de San José, a las ocho horas del quince de junio del dos mil siete y ordenó al a quo proceder a la devolución de los montos cancelados por la sociedad demandada, por concepto de intereses en los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta. Lo anterior por cuanto no existe ninguna norma legal que habilite el cobro de intereses ante el incumplimiento de obligaciones tributarias materiales distintas de la obligación principal, específicamente del deber de realizar pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta contenido en el artículo 22 de la Ley que regula el citado tributo. Así las cosas, debe declararse improcedente el cobro de este tipo de recargos a esta obligación material, que se reitera, es distinta de la obligación tributaria principal. Lo anterior obliga a rechazar la

pretensión de lesividad del accionante toda vez que el acto impugnado no contiene ningún vicio que implique la nulidad de lo decidido. Así, no le asiste derecho a la parte actora y la demanda debe rechazarse.”

### 3. El Pago Parcial del Impuesto de la Renta Como Obligación del Contribuyente

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección X]<sup>v</sup>

Voto de mayoría

**“IV. CONSIDERACIONES DE FONDO:** Tras revisar la situación fáctica, los motivos de apelación, los alegatos de la demandada y la normativa aplicable, esta Sección del Tribunal estima que le asiste razón al Estado en sus argumentaciones. Veamos: En un asunto similar y reciente, mediante sentencia - firme -, N<sup>o</sup> 203- 2008 , de las 15:40 horas quince horas del 9 de abril del 2008, la **Sección Tercera** del Tribunal Contencioso Administrativo acogió la demanda de lesividad y consecuentemente anuló la correspondiente resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, quedando plenamente vigentes las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria ; y además dispuso: La Administración Tributaria no deberá proceder a acreditar los montos que por concepto de intereses le cobró al contribuyente, tal y como lo ordenó la resolución que aquí se anula, y en caso de que esa operación ya haya sido realizada, deberán efectuarse los trámites respectivos para recuperar las sumas indebidamente acreditadas. Se resuelve este asunto, sin especial condenatoria en costas. Para lo cual analizó, en lo de interés, lo siguiente:

" **II).** El Tribunal Fiscal Administrativo determinó, en el acto aquí impugnado, que no procede el cobro de intereses por parte de la Administración Tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de realizar, en las fechas legalmente establecidas, los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta.- La representación estatal estima que esa decisión es absolutamente nula, y así pide que se declare, pues en su criterio, los pagos a cuenta no constituyen una simple obligación formal, sino que ésta es de orden material. Invoca al efecto, el numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece el deber de hacer dichos pagos, en forma sucesiva a más tardar el último día hábil de los meses de marzo junio y setiembre de cada año, así como el deber genérico y correlativo de la Administración de cobrarlos oportunamente.- Agrega, que el numeral 22 citado debe armonizarse con el 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conforme al cual, aduce, el tributo debe pagarse en los plazos que fijen las leyes respectivas, *"... de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones"* , norma que a su vez dispone que los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas.-

De lo anterior deriva, dice, "... que los pagos a cuenta constituyen simplemente, una modalidad de pago del tributo establecida por el legislador que, por ende, encuadra dentro de la obligación material de pago del tributo", lo que según reseña es conteste con el numeral 18 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que distingue claramente entre el pago del tributo como obligación material -en cualquiera de sus modalidades-, y los demás deberes formales del contribuyente.- Por lo demás, finaliza, sí existen normas legales que obligan al pago de intereses en caso de incumplimiento - artículos 40 y 57 del Código-, y que ello no se genera a título de sanción sino de indemnización, como una consecuencia lógica del incumplimiento de una obligación dineraria.-

III).- El demandado, en cambio, sostiene que la nulidad alegada no existe, pues en su criterio, el impuesto sobre la renta tiene un hecho generador de tipo compuesto, que inicia el primero de octubre y termina el treinta de setiembre del año siguiente, razón por la cual estima que hasta que no se cumplan con todos los elementos del hecho generador la obligación tributaria no nace a la vida y ello implica que no se le podría exigir a su representada, el pago de intereses por una obligación que aún no existe.- En su opinión, para que el incumplimiento del pago parcial a cuenta del impuesto pueda generar el cobro de intereses, requiere necesariamente que por ley se tipifique la infracción y se establezca la correlativa sanción, de acuerdo con el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y bajo ninguna circunstancia, afirma, se podría aceptar una interpretación contraria aunque sea por vía integrativa, dado que se estaría, en tal supuesto, ante una grosera y burda violación al principio de tipicidad.-

IV).- (...) En cuanto al fondo, debe indicarse que la realización de los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta, recaen sobre el contribuyente y **son parte de la obligación tributaria material y principal, que es justamente la cuota del referido tributo.**-

Se trata -como se alega en la demanda-, de **una forma particular de cancelar ese tributo**, cuya finalidad más importante es la de repartir la obtención de los ingresos tributarios a lo largo del tiempo, evitando de esa forma que la totalidad de la recaudación se concentre en una sola fecha, a la vez que permite a la Administración ir disponiendo de ese dinero y evitar una eventual falta de liquidez.- Pero además, aligera al obligado de la presión que le impone el tributo, pues al ir éste pagando dosificadamente a cuenta, no sentirá al final, el peso de toda la deuda.-

El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone con toda claridad que:

**"ARTICULO 22. Pagos parciales del impuesto.** Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes:



*a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor.*

*En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.*

*b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.*

*c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.*

*La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período fiscal del que se trate. (Así reformado por el artículo 15 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995) (Así reformado por el inciso f) del artículo 19 de la Ley N ° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001)."*

Adviértase que de conformidad con ese precepto, la realización de los referidos pagos parciales **no queda librada a la entera voluntad del contribuyente, sino que constituye una obligación de éste, que resulta ineludible y que por lo tanto, debe cumplirse en los términos previstos y dentro de los límites temporales establecidos por el legislador, valga decir, a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.-**

La denominada cuota diferencial, esto es, el saldo que quede pendiente después deducir los abonos mencionados, debe cubrirse dentro de los dos meses y quince días

naturales siguientes a la finalización del período fiscal, **y en caso de producirse un excedente, éste deberá devolverse al administrado con sus intereses.**-

Lo anterior, debe relacionarse con el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que regula el plazo para pagar los tributos y que a la letra indica que: "*Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, debe pagarse **el tributo que se determine** de acuerdo **con** las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o **con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones ...**" (énfasis agregado).-*

Con lo cual, no resulta posible reducir esos depósitos -al menos no de manera atinada-, a la categoría de una simple obligación formal; antes bien, **se está en presencia del pago de la deuda y como tal de la obligación principal instituida en la ley, al punto que esos pagos son debitados del total que finalmente deba cancelarse.**- Y es justamente por esa razón, que el atraso en cubrir su importe sí genera intereses, los que no constituyen sino la forma que prevé el ordenamiento, para indemnizar el hecho de que la Administración no pudo contar con esas sumas oportunamente, con perjuicio para el interés público.-

Es eso lo que dispone el artículo 40 últimamente citado, que expresa que, "*en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse según las leyes respectivas*", que debe concordarse con el numeral 57 ídem, que como principio general, señala que: "*Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado*" y cuyo contenido es conteste con las disposiciones del derecho común, que obligan a cubrirlos a título de daños y perjuicios sobre la suma debida, contados desde el vencimiento del plazo (Código Civil, artículos 702 y 706).-

El criterio vertido por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido de que los intereses no pueden correr sino después del vencimiento del período fiscal, no es conteste con la naturaleza del tributo en análisis, ni con el sistema legal de recaudación de la cuota, y por otra parte, al no tratarse de materia sancionatoria -dado el carácter típicamente indemnizatorio de los réditos-, no hay infracción alguna al principio de tipicidad que rige en esa materia, amén de que como ya se dijo, su cobro sí tiene sustento en el ordenamiento tributario costarricense.- Tampoco es cierto, que los pagos a cuenta se hagan con cargo a una deuda tributaria inexistente, pues fue el legislador quien ideó ese mecanismo para su cancelación, el que es común en el Derecho Comparado, y además, los efectuados durante el período fiscal se deducen luego de la cuota final resultante, según se indicó.-

**V).** En suma, las razones dadas en el acto impugnado, para declarar improcedente el cobro de intereses por mora en los pagos parciales del impuesto sobre la renta, no se ajustan a las reglas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que obliga a acoger la demanda y a declarar la nulidad de lo decidido, quedando en consecuencia vigentes las resoluciones de la Administración Tributaria de Cartago, que sí determinaron la procedencia de esos réditos.-

(...) ". [...] Dicha resolución del Juzgado fue confirmada por los suscritos Jueces integrantes de esta Sección Décima del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante sentencia reciente N° 104-2009 - S.X . de las 11:30 horas del 30 de setiembre del 2009, al conocer de la apelación que contra ella interpuso la demandada, así como de la adhesión a dicho recurso - por la exoneración en costas - realizada por el Estado; para lo cual consideramos, en lo de interés, lo siguiente:

" II ) (...) En su escrito de interposición del recurso de alzada, la demandada (...) 1) Cuestiona la valoración realizada por la sentencia, en el sentido de que el meollo de la discusión, no es es si los pagos parciales a cuenta son un deber formal, sino si su realización fuera de los plazos que define el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conlleva o no la posibilidad de cobrar intereses. Considera que esa cuestión se resuelve con el uso adecuado de los institutos del derecho tributario moderno. Afirma que la sentencia cae en el error a partir de la afirmación de que los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta, se tratan de una obligación material y principal, y no accesoria. Para justificar su recurso, la parte accionada, realiza una recapitulación de varios conceptos, criticando afirmaciones de la sentencia mencionada. Dice que: "En ningún momento nuestra representada ha expuesto el criterio de "negar la existencia del hecho generador en cuanto a los pagos parciales" sino que ha tratado de precisar que existe una clara diferencia entre el presupuesto de hecho de los pagos anticipados y el presupuesto de hecho de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo, lo que se aleja claramente de la idea de negar que los pagos anticipados tengan un presupuesto de hecho, que reiteramos es distinto del presupuesto que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal: pagar un tributo, en el caso concreto, el impuesto sobre las utilidades.// Para que esto quede absolutamente claro, nos valemos de las claras afirmaciones de la más autorizada doctrina nacional, cuando dice que el "presupuesto de hecho de la obligación de realizar pagos a cuenta no es el hecho generador de la obligación tributaria. De hecho, en el ámbito natural en que operan, a saber, el del impuesto sobre la renta, lo característico es que estas obligaciones se devengan antes de que surja el hecho generador de la obligación tributaria principal. Incluso, cuando se generan ni siquiera hay certidumbre en cuanto a si la obligación tributaria finalmente va a nacer y en qué cuantía. Pese a que el pago es a cuenta de esta obligación principal, bien puede suceder que la cuantía del primero exceda la cuantía de la segunda. En fin, la

obligación de pago a cuenta nace como instrumento de una obligación tributaria no nacida, futura e incierta aunque probable (...) En las retenciones e ingresos a cuenta, el carácter complejo del hecho generador en un impuesto sobre la renta viene a ser sustituido por hechos simples y a cargo de un sujeto distinto del contribuyente del impuesto. En efecto, mientras el impuesto sobre la renta es un impuesto con presupuesto de hecho complejo, en que se aglutinan diversos actos de obtención de renta a lo largo del período fiscal, la obligación de retención a cuenta surge de un hecho simple, a saber, los actos aislados e individuales de pago de renta a un contribuyente por parte del retenedor u obligado a ingresar a cuenta"; 2) Indica la representación de la demandada, que los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 22 de la Ley de este tributo, se ubican dentro de las categorías de "ciertas obligaciones de contenido igualmente patrimonial" que surgen en torno a la obligación tributaria principal y que están funcionalmente ordenadas a la satisfacción de dicha obligación tributaria principal. Se alega que el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no establece una norma especial de aplicación de recargos por el atraso u omisión en la cancelación de los pagos parciales o a cuenta, siendo que los recargos por mora e intereses, únicamente se establecieron sobre la obligación tributaria principal, según se desprende de los artículos 57 y 80 bis del Código Tributario; 3) La representación de la demandada, dice que el artículo 57 del Código Tributario, se aplica al caso de un tributo, no de un pago parcial o a cuenta. Insiste en afirmar que el legislador no quiso imponer los recargos por mora e intereses sobre obligaciones de contenido patrimonial distintos del tributo. Indica que las disposiciones del art. 57 (intereses por mora) y art. 80 (sanción por concepto de morosidad) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se refieren al impuesto sobre las utilidades y no a los parciales. Dice que los recargos por mora e intereses sobre obligaciones sólo se pueden establecer una vez que se determine la obligación tributaria, que sucede hasta que (sic) se cierre el período fiscal de un año. Sobre el artículo 40 CNPT, señala como conclusión adicional, que esa norma tiene dos aspectos que se deben tomar en cuenta: en cuanto a los plazos en que se deben realizar los actos pecuniarios: se deben realizar en las fechas que establezcan las leyes; a cuanto a los intereses, "(...) todos los casos de determinación de los tributos siendo precisamente el impuesto a las utilidades uno de ellos, como también lo sería el impuesto sobre las ventas y el del selectivo de consumo". Cuestiona que en la sentencia recurrida se hizo una reproducción de lo manifestado en la sentencia N° 203-2008 de la Sección Tercera de este Tribunal, incurriéndose en error, en el tanto se confunde la obligación de pago parcial o a cuenta, con la obligación tributaria principal, dejando de lado que existen obligaciones materiales distintas de la obligación principal, viciándose todo el razonamiento; 4) En este apartado, repite su afirmación en el sentido que los pagos parciales son un deber material distinto de la obligación principal. Cuestiona que en la resolución impugnada se afirme que los pagos parciales son una obligación material y principal no accesoria a cargo del contribuyente. Con el

fin de reforzar dicha afirmación, cita al autor Ernesto Eseverri (Derecho Tributario, Parte General, Editorial Tirant Lo Blanch, Valeria, 2006, página 113). Afirma que el pago a cuenta no es lo mismo que el pago del tributo o de la obligación tributaria principal. Cita el artículo 11 del Código Tributario, en el sentido que la obligación tributaria surge cuando ocurre el hecho generador previsto en la ley. Dice que el sentido del concepto "pago parcial", utilizado en la Ley del Impuesto sobre la Renta es diferente al utilizado en el CNPT, siendo que el art. 39 del Código se refiere al pago como una forma de extinción de la obligación tributaria en general, con las condiciones reconocidas en el derecho civil, a saber: identidad, integridad e indivisibilidad, siendo que a la luz de la norma antecitada, la condición de integridad disminuye su rigor, al establecer la obligación de recibir pagos parciales. Indica que el concepto de "pagos parciales" en el impuesto sobre la renta, se refiere a un tipo especial de obligación, distinta de la obligación tributaria principal, que se genera con anterioridad a que se haya verificado el hecho generador del tributo, que es precisamente el que hace nacer "la obligación tributaria", a que se refiere el artículo 11 del CNPT. Concluye el argumento, diciendo textualmente: "Omitir el pago a cuenta no genera intereses no porque teóricamente no pueda generarlos (como sucede en otros países), sino porque el legislador no creó norma que permitiría generarlos. Esta conclusión es una simple aplicación del principio de reserva de ley, y que pretendemos dejar aclarado, que la obligación de pago anticipado debe distinguirse claramente de la obligación tributaria principal" (los subrayados no corresponden al original); 5) Cuestiona la utilización que realizó la Administración del art. 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, para aplicar los recargos aludidos a los pagos parciales, usando la regla de imputación, por cuanto el legislador no emitió norma alguna para generar los intereses y demás recargos, siendo así reconocido por la sentencia N° 5129-S-98 del 9 de diciembre de 1998 del Juzgado Civil de Hacienda de Asuntos Sumarios de este Circuito Judicial, así como por la sentencia N° 220-2005, de este Tribunal. Señala que ese vacío legal se comprueba con lo indicado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, tramitado en el expediente legislativo N° 14664, así como en el contenido de la reforma del art. 57 del CNPT, en que se incluyó expresamente, la frase que dice: "Este interés será aplicable también al atraso en los pagos fraccionados de la obligación a cuenta de la obligación tributaria principal (...)", frase que no existe en el contenido vigente, debiéndose solventar la carencia de esa norma a través de una reforma legal y no a través de un reglamento. (...) IV ) ... ( ... ) V) Sobre los agravios de la sociedad demandada: Analizados los argumentos presentados, el Tribunal encuentra que la accionada no lleva razón en su impugnación. Para afirmar lo anterior, se analizarán a continuación los argumentos presentados, conforme la numeración realizada en el considerando tras anterior: a) Sobre los argumentos 1 y 2): Para resolver ambos argumentos, que están muy relacionados entre sí, hay que establecer cuál naturaleza tienen los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta, establecidos en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, es criterio de este Tribunal que se

trata de una obligación ex lege del contribuyente, que tiene la particularidad de tener su devengo, con anterior al de la obligación tributaria principal. Los pagos a cuenta mencionados, son independientes del acaecimiento del hecho generador del impuesto a las utilidades. Asimismo, esta obligación tributaria es instrumental y autónoma con respecto a la obligación tributaria principal, siendo que en ese último sentido se comparte el criterio del autor nacional Adrián Torrealba Navas, expresado en su libro "Derecho Tributario. Parte General" (San José, Editorial Jurídica Continental, Tomo Primero, 2009, páginas 282 y 283). También, esta Cámara considera que si bien es cierto, la norma antes mencionada no establece una norma especial de recargos por el atraso o la omisión de realizar los pagos a cuenta, es de aplicación el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece la obligación de cancelar intereses, cuando la obligación tributaria (de cualquier origen), no haya sido satisfecha dentro de término. Así, se considera que la previsión realizada en el artículo 57, engloba sin distinción cualquier obligación tributaria, sin importar -por no ser objeto de discusión en las resoluciones administrativas que se impugnan en este proceso de lesividad-, lo que se disponga en el artículo 80 bis de ese cuerpo normativo, en cuanto a las multas. En ese sentido, se considera que el hecho que los pagos a cuenta establecidos en el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (**SIC**) estén ordenadas a la satisfacción de la obligación tributaria principal, no inhibe que a partir de su falta de cancelación en término, se puedan cobrar intereses, por así preverlo el artículo 57 ejúsdem. Tómese en cuenta además, a mayor abundamiento, que la obligación de satisfacer a título de daños y perjuicios, intereses por mora en el cumplimiento de obligaciones dinerarias, es principio general de derecho, reconocido también en el artículo 706 del Código Civil. Tómese en cuenta también que de conformidad con el art. 43 del Código Tributario, existe acción para la restitución del principal y los intereses de lo pagado indebidamente por el contribuyente, por concepto de "pagos a cuenta", lo que está en consonancia contrario sensu con la previsión del numeral 57, tantas veces mencionado. En los apartados siguientes se reforzarán las anteriores consideraciones; b) Sobre el argumento 3): El Tribunal tampoco considera que la sociedad demandada tenga razón con este argumento. Así, más bien si se revisa el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se tiene que la regla para el cálculo de los intereses debe hacerse "a partir de la fecha en que los tributos deben pagarse", lo que razonablemente debe entenderse, como la fecha en que es exigible la obligación tributaria. Tampoco se comparte la interpretación que realiza la parte demandada, en el sentido que los recargos por mora e intereses sólo se puede establecer cuando cierre el período fiscal de un año, por cuanto del análisis conjunto de los artículos 40 y 57 ejúsdem, se tiene que intereses y multas son de aplicación siempre que exista falta de pago en término de las obligaciones tributarias. Véase el contenido -en lo que interesa- de las anteriores disposiciones y quedará claro el punto: "ARTÍCULO 40.- Plazo para pago// Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, debe pagarse el

tributo que se determine de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo, debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.// Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación.// No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas

(...) ARTÍCULO 57. Intereses a cargo del sujeto pasivo// Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado (...) (los subrayados son propios). Se encuentra asimismo, que de la distinción existente entre la obligación de pago a cuenta del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (una obligación tributaria de pago adelantado) y la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, transcurrido el año fiscal (art. 20 ejúsdem), no se deriva diferencia en cuanto al pago de intereses, por cuanto el propio art. 57, no establece diferencia de efectos jurídicos, ante ambos supuestos; c) Sobre el argumento 4): El Tribunal encuentra que el argumento debe ser rechazado. Ya antes se dijo que las obligaciones tributarias de los artículos 20 y 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con independencia de sus características propias, acarrear necesariamente el pago de intereses, por disponerlo el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no distinguir entre los supuestos de ambas normas. Ese criterio se ve más bien reforzado con el contenido del artículo 11 del Código Tributario, por cuanto al establecerse que la obligación tributaria surge a partir del acaecimiento del hecho generador, en el caso de los pagos a cuenta del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ese hecho generador se produce cuando la Ley establece se deben realizar los pagos trimestrales, siendo el hecho generador o imponible, precisamente "(...) el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta" (Torrealba Navas, op. cit., p. 245). Tampoco, el contenido del artículo 39 del Código Tributario, debilita el argumento antes expuesto, porque el sentido de "pagos parciales" en esa norma, no es el de pago a cuenta del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino más bien precisamente el de pagos incompletos de las obligaciones tributarias; d) Sobre el argumento 4): Según criterio de esta Cámara, este argumento tampoco puede prosperar. Ya se ha establecido el criterio del Tribunal sobre la procedencia del pago de intereses, ante la mora en el cumplimiento de obligaciones tributarias, por disponerlo expresamente y sin excepciones el art. 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. También se observa que el artículo 93

del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria tiene que ver con la imputación de pagos, estableciendo los principios de imputación de pagos (en primer lugar, sanciones; en segundo lugar: intereses; en tercer lugar: la obligación principal). Conforme con lo anterior, la disposición reglamentaria en ningún momento innovó en el ordenamiento y sin sustento en ley formal, reguló el pago de intereses sobre los pagos a cuenta (que es el objeto de discusión fundamental en este proceso), sino que únicamente desarrolló conforme con la ley y principios generales de derecho, el orden de la imputación de pagos, razón por la cual no se causa ningún perjuicio a la sociedad demandada, según se desprende de los autos. Tampoco se vio vulnerado el principio de legalidad, en razón que los intereses por mora fueron establecidos por medio de ley formal y no por vía reglamentaria. "

Como vemos, ya la Sección Tercera, lo mismo que esta Sección, del Tribunal, analizaron y rechazaron, básicamente, los mismos alegatos que ahora esgrime la apelada (la empresa), en el sub judice, como lo son, en resumen: Que los "pagos parciales del impuesto" **no son tributo**, pues no poseen - técnicamente -, ninguna de sus características, sino **una simple obligación formal** que permite liquidar el impuesto al presentar la respectiva declaración jurada; por lo que no cabe computarles intereses, en los términos del Código Tributario. O bien, que en vista del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), y 4, 11 y 31 del Código Tributario, esa obligación - de pagos parciales -, **no puede considerarse un tributo u obligación tributaria que compute intereses**, porque no posee y/o la ley no define un hecho generador para ellos; y el período fiscal se refiere a la liquidación y pago del impuesto sobre la renta, que es la **obligación principal**, no para los pagos parciales; simple **obligación formal**, que tiene como fin la forma de pago de este impuesto. O también, que el cómputo de intereses - sobre pagos parciales del impuesto - quebranta el principio de legalidad pues la ley no señala expresamente que su omisión genere intereses, porque los artículos 40 y 57 del Código Tributario, se refieren siempre al no pago en tiempo de TRIBUTOS, no a **deberes formales**. Que el artículo 22 (LISR) forma parte del Capítulo IX "De la Liquidación y el Pago", del impuesto, por lo que **no constituyen un tributo en sí**, sino una forma de liquidar la **obligación tributaria principal**, que es el impuesto sobre las utilidades, siendo pues una **obligación formal**, que la ley no tipifica ni sanciona. O bien, que los artículos 40 y 57 del Código Tributario sólo preven y facultan a cobrar intereses cuando se omite o paga tardíamente un TRIBUTO - una vez realizado el hecho generador -, lo cual no ocurre con los pagos parciales, que no pueden clasificarse como tributos, pues son un **deber formal** cuyo fin es liquidar anticipadamente el impuesto, de conformidad con el artículo 22 (LISR). O también, que los pagos parciales tienen un contenido patrimonial, pero constituyen **obligaciones secundarias o accesorias** que surgen necesariamente con el nacimiento de la **obligación tributaria principal**, y en ese sentido no son un tributo ni existe un hecho generador en la ley que les pueda dar esa categoría, por lo que no les aplican la



regulaciones relativas a la sanción por mora e intereses, en caso de incumplimiento, que la ley sí prevé a los tributos. En síntesis: Que no son un tributo ni una obligación tributaria, que genere intereses.

**Igualmente tenemos**, en virtud de los fallos transcritos, que ya la Sección Tercera, lo mismo que la presente Sección, del Tribunal, analizaron y acogieron, esencialmente, los principales motivos que ahora expone el representante estatal, en su recurso de apelación, en el presente asunto, como lo son, en resumen : Que de acuerdo con el artículo 22 (LISR) los pagos anticipados constituyen una **obligación tributaria** y **no un deber formal puro y simple**, de manera que en caso de no pagar dentro de los plazos legales previstos al efecto el contribuyente estaría incurriendo en un incumplimiento de una **obligación de naturaleza tributaria** con el consecuente deber del pago de intereses por tal concepto. Que lejos de ser **deberes formales**, responden a una **obligación propia del contribuyente** en virtud de disposición legal que la establece con el fin de suplir de recursos al Fisco antes del cierre del ejercicio fiscal **que corresponde al impuesto sobre la renta**, y que **resultan obligaciones independientes y no subordinadas a la obligación tributaria del período fiscal al cual se imputará la cancelación**; y cuyo no pago genera el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria. Que la intención del legislador es establecer los pagos parciales como una **obligación del contribuyente y no como una facultad de éste**, con lo cual el contribuyente por imperativo legal está obligado a realizar el pago de las cuotas parciales en el plazo dispuesto al efecto en la norma. Que respecto del plazo para el pago, el artículo 40 del Código Tributario ordena el pago del tributo dentro del plazo establecido en la ley respectiva, y que **el monto de la obligación** se determina de acuerdo con declaraciones juradas, o con base en cualquier otra forma de liquidación incluida la liquidación por pagos parciales, siendo que en el caso, conforme lo establece el artículo 22 (LISR) debe hacerse a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año. Que en tanto **obligación tributaria**, su incumplimiento supone a tenor del numeral 57 del Código Tributario, la obligación de pagar un interés junto con el tributo adeudado. **Intereses que tienen naturaleza indemnizatoria o compensatoria** en virtud de los daños y perjuicios ocasionados al Fisco por el no pago oportuno de los tributos, y que corren de pleno derecho. Que ya la Sección Tercera de este Tribunal indicó, mediante sentencia 203-2008, que conforme al artículo 22 (LISR) los pagos parciales a cuenta constituyen una **obligación tributaria para el contribuyente y no un deber formal**, que debe cumplirse en los términos y plazos previstos por el legislador, siendo que su incumplimiento origina el pago de intereses a tenor del artículo 57 del Código Tributario. En síntesis: que constituyen una **obligación tributaria** propia del contribuyente cuyo no pago dentro de los plazos previstos en el artículo 22 (LISR) origina el pago de los intereses previstos en el artículo 57 del Código Tributario.

**Razones** ajenas y propias que este Tribunal avala y reitera, por ser aplicables, en el presente proceso y no existir motivos para cambiar de criterio. En efecto, en autos tenemos que BN Valores Puesto de Bolsa S.A. no efectuó los "pagos parciales del impuesto" sobre la renta, del período fiscal 2000, sino que hizo un pago único por el valor total que liquidó, al presentar la correspondiente declaración jurada (ver detalle de declaración presentada, a folio 28 del expediente principal). Pues bien, los suscritos Jueces consideramos que esa omisión - incumplimiento-, de la obligación de pago de los "pagos parciales del impuesto", del período fiscal 2000, sí tuvo la virtud de generar, legalmente, la imputación a intereses, sobre esos débitos, que del citado pago hizo la Administración, en carácter de compensación o resarcimiento. En otros términos, no se estima violatorio del principio de legalidad pues no se trata de la omisión de una **simple obligación formal** que permita liquidar el impuesto al presentar la correspondiente declaración jurada, como arguye la contribuyente, sino de la consecuencia por el incumplimiento, puro y simple, de una verdadera **obligación -ex lege -, de pago**, parcial del - importe - del impuesto, por aplicación directa del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y supletoriamente, de los artículos 7, 40, 43 *contrario sensu*, y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y del principio de los artículos 706 y 706 del Código Civil. Siendo estas normas, repetimos, las que facultan a la Administración a hacer, como en efecto hizo, la imputación señalada, pues la contribuyente no liquidó ni pagó la deuda en las condiciones y fechas en que debió hacerlo de conformidad con el artículo 22, de la ley especial, que no por causalidad forma parte del Capítulo IX "**De la liquidación y el pago** ", del Título I "Del Impuesto sobre las utilidades". En efecto, el importe del tributo se liquida y **paga** así: Una parte - usualmente la mayor-, se liquida y paga - anticipadamente -, mediante tres cuotas iguales y sucesivas (determinadas sobre la base de cálculo establecida por la propia ley especial) a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre; y el saldo resultante se liquida y **paga** al final del período. Como sea, el caso es que parte del tributo **se paga** durante el transcurso del período bajo la presunción - iuris tantum- de que el valor total no será inferior a la suma de los pagos parciales. Por lo que éstos son parte del tributo - u obligación tributaria llamada "principal"; tanto así que son deducidos al presentarse la correspondiente declaración jurada. En otras palabras, si bien el período del impuesto es de un año; el caso es que el propio artículo 22 (LISR) define el mecanismo de liquidación **y pago**, o sea, de cálculo para determinar **y pagar** el monto de la deuda tributaria, así como los diversos momentos a partir de los cuales se hace exigible dicho cobro, al contribuyente, a saber: a) El último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre, de cada año, para los pagos parciales del impuesto, y b) El último día hábil del mes de diciembre de cada año, para el saldo resultante, una vez deducidos aquellos pagos parciales. El Tributo se debe liquidar y pagar, pues, en estas condiciones y dentro de estos términos o plazos. De donde resultan aplicables los artículos 40 y 57 del Código Tributario. Siendo que el primero, el 40, es el que regula el plazo para pago, en el sentido de que debe pagarse dentro de

los plazos que fijen las leyes respectivas - en este caso, dentro de los fijados en el artículo 22 (LISR) -, y se determina, en el caso de los pagos parciales, con base en la liquidaciones correspondientes, y en el caso del saldo resultante, de acuerdo con la declaración jurada. Siendo que el segundo, el 57, regula y establece que el pago efectuado fuera de término, sea, fuera de lo establecido por el artículo 22, produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo. Como su propio epígrafe lo indica, son "pagos parciales **del impuesto**"; sin que sea óbice, en lo de interés, que el "saldo restante" pueda ser o resultar, eventualmente negativo, pues en este caso, el contribuyente tiene acción para reclamar la restitución - compensación o devolución -, de lo pagado en exceso - por concepto y efecto de tales "pagos a cuenta", así como el derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo 58 del Código Tributario. Consecuentemente con lo dicho, al no existir nuevos motivos para cambiar de criterio, y siendo que, a diferencia de lo sostenido por el A Quo, las razones del Tribunal Fiscal Administrativo para declarar improcedente la imputación de intereses por la omisión de pago de los pagos parciales del impuesto no se ajustan a las reglas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se impone revocar la sentencia apelada y acoger, en su lugar, parcialmente la demanda, entendiéndose denegada en lo no concedido, expresamente, y consecuentemente declarar: Q ue la resolución N° 291-2007-P dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, lesiona los intereses del fisco, los económicos y públicos del Estado, y en razón de ello, carece de valor legal y es nula , por lo que lo resuelto por la Dirección de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en resolución DE-10-R-008-05 **en lo que respecta al pago de los intereses** que derivan del artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra ajustado a derecho. Q uedando en consecuencia vigente, ésta última resolución, en tanto rechazó, por improcedente, la devolución de esos réditos. **Por otra parte** , estimamos que la pretensión para que se condene a la empresa demandada al pago de la suma correspondiente a los **intereses generados por la cancelación tardía de las cuotas parciales** del impuesto sobre la renta del período fiscal cuestionado, y en caso de que proceda, al pago de los intereses sobre dicho monto calculados hasta la fecha en que se dicte la resolución , **resulta improcedente** , en este caso, al menos, porque la Administración ha mantenido más bien en su poder las sumas correspondientes a los **intereses generados por la omisión de pago de las cuotas parciales** del impuesto sobre la renta del período en cuestión, por efecto de la imputación de pagos efectuada; y en autos no consta se le hubieran devuelto, a la empresa."

#### 4. Plazo de Prescripción aplicable a los Tributos Municipales

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]<sup>vi</sup>

Voto de mayoría

“II. Proceso monitorio con base en una certificación expedida por el contador municipal de San José, con la cual se reclama la suma de ₡ 117.120 de capital y ₡ 95.807,80 de intereses. La deuda proviene por el no pago de la patente y cubre del 4º período del año 2003 al 1º período del 2007. Por resolución intimatoria de las 09 horas 52 minutos del 28 de abril del año en curso, se le impuso al demandado la cancelación de esos rubros. A folio 26 opuso, en forma genérica, la excepción de prescripción. El Juzgado la consideró como fundada y señaló para la audiencia oral, concretamente para las 08 horas 30 minutos del 04 de setiembre ibídem. El A-quo, luego de agotar las diversas actividades de la audiencia, dictó sentencia denegando la defensa respecto al capital e intereses de los períodos 2005, 2006 y 2007. Solo la acogió respecto a los réditos de los períodos 2003 y 2004. Para ese efecto, indicó el juzgador, el plazo prescriptivo del tributo principal es de cinco años y de los intereses tres años, a tenor 52 y 73 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ordenó modificar la liquidación de los réditos, lo cual se deberá hacer en ejecución del fallo.

III. En la misma audiencia oral recurre únicamente la Municipalidad actora, cuyos agravios los reduce a la prescripción acogida. La competencia funcional, en esas condiciones, se reduce a ese único extremo; esto es, al período prescrito de los años 2003 [sic] y 2004. A tenor del artículo 565 del Código Procesal Civil, se conoce en lo apelado. Como lo expuso en la audiencia al combatir la defensa, la actora insiste en la improcedencia de la prescripción porque el capital e intereses se extinguen a los cinco años. Para ese efecto, con fundamento en el ordinal 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ese plazo aplica para el tributo junto con los accesorios y así debe interpretarse. No lleva razón. Desde vieja fecha, aun antes de que los procesos cobratorios provenientes de la Administración Pública pasaran al Juzgado Civil y Asuntos Sumarios, la jurisprudencia colegiada de este Tribunal ha resuelto en los mismos términos que lo hace el A-quo. La prescripción en cobros municipales, el plazo para los tributos es de cinco años y la de intereses tres años, cuyo cómputo del Juzgado también se avala a partir del año calendario siguiente a aquél en que debía pagarse. Al Respecto se pueden consultar los votos números 954-E de las 08 horas 05 minutos del 08 de julio, 1402-E de las 09 horas 40 minutos del 23 de setiembre y 1651-F de las 08 horas del 04 de noviembre; todos de 1992. Tampoco es posible, como lo sugiere la Municipalidad apelante, interpretar esta materia en forma amplia. Los plazos prescriptivos están definidos por imperativo legal, sin que el juzgador tenga atribuciones de ampliarlos mediante interpretación ampliativa. Por lo expuesto y disposiciones legales citadas por el A-quo, no hay razón para variar la tesis

generalizada. Sin más consideraciones por innecesario, en lo que es objeto de alzada, se confirma el fallo impugnado.”

## **5. Aplicación del Principio Non Bis In Idem en Materia de Mora y Atrasos en el Pago de Tributos**

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]<sup>vii</sup>

Voto de mayoría

“III. El tema de la aplicación conjunta de las disposiciones contenidas en los numerales 57 y 76 del Código Tributario (este último según el contenido de dicho artículo antes de la reforma realizada por ley 7900 de 3 de agosto de 1999) y el artículo 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario, de la forma que lo concede la sentencia de primer instancia y lo impugna el recurso que nos ocupa ya ha sido objeto de análisis de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en varios votos. Así en resolución N°60-F-04, de las nueve horas treinta minutos del treinta de enero del dos mil cuatro, dicho Tribunal señaló:

*"IV. Los agravios alegados se reducen al punto de determinar si es posible que la mora establecida en el artículo 76 del Código Tributario, pueda cobrarse en conjunto con los intereses del numeral 57 ibídem y la multa del ordinal 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario. Interesa determinar, si como lo sostiene el recurrente, su naturaleza es diversa y pueden coexistir, o si por el contrario lleva razón el Tribunal y, por tanto no es posible aplicarle a los administrados el porcentaje por morosidad que estipula el ordinal 76 citado, junto con los réditos del artículo 57. Esta Sala ya se ha pronunciado al respecto, aunque había expresado que no existía infracción al principio del non bis in idem, si se cobraban ambos rubros (sentencia N°948 de las 16 horas 20 minutos del 4 de diciembre del 2002), en la actualidad habiendo efectuado un nuevo estudio del marco jurídico se ha fallado en forma distinta, como se pasa a exponer. El artículo 76 citado, que luego pasó a ser el 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sancionaba la morosidad para los tributos determinados por resolución de la Administración Tributaria de la siguiente forma"...Los morosos tendrán un recargo del uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo y se calculará sobre las sumas sin pagar a tiempo...". El numeral 9 d (sic) marras, en lo que interesa estipula: "Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto". El ordinal 57 del Código Tributario en lo pertinente señala: "Intereses a cargo del contribuyente. El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo, un*

*interés...". Es conveniente resaltar que, en las dos primeras normas transcritas la mora en el pago del tributo, está tipificada como una sanción, lo que difiere en ellas es el porcentaje, por ende en cada caso ello incidirá en la suma a imponer. Definida su naturaleza, lo pertinente es definir si es factible aplicarlos de manera simultánea. Con respecto a este punto, en un fallo reciente la Sala expresó: "... ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser contrario al principio constitucional conocido como "non bis in idem" consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermeneútica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h tal y como se dispuso en el fallo recurrido" (sentencia N°415 de 8 horas 30 minutos del 18 de julio del 2003). V.- Por lo expuesto queda claro que el recurrente no lleva razón y que la interpretación de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su fallo, se encuentra ajustada a derecho, pues interpreta correctamente estos preceptos y aplica acertadamente el principio non bis in idem, porque en la especie si se toma la posición de la Administración éste se violentaría. Consecuentemente la Sala es del criterio que tanto los intereses como los recargos por mora sancionan una misma conducta, de ahí que cuando el administrado solicita el cálculo de los impuestos atrasados, el Estado no puede cobrar junto a éstos intereses y recargos por mora. En suma no se trata de condonar una sanción por recargo, sino de la improcedencia de aplicar simultáneamente dos penas a una misma conducta".*

En otro voto, pero ya del año 2006, la Sala Primera establece:

*"IV. A juicio de esta Sala, un examen del contenido de los preceptos referidos lleva a la conclusión de que efectivamente, en ambas se contiene una sanción que deriva de un mismo hecho generador, entendido en la especie como el pago del gravamen fuera del tiempo establecido para tales fines, es decir, la moratoria en el cumplimiento de ese deber contributivo. En efecto, el numeral 13 inciso e) de la Ley no. 7088 en realidad, establece una multa cuando dentro del plazo de veinticinco días hábiles luego de suscrita, la escritura pública respectiva no sea presentada al registro respectivo para su inscripción. No obstante, como bien lo señala el Juzgado, cuando ya el tributo ha sido pagado, la falta de presentación genera responsabilidad del Notario, más no conlleva a tener el gravamen como no cancelado, por ende, por no concretarse el hecho generador de la multa, las sanciones no tendrían justificación. Así entonces, la causa que determina el castigo económico que dispone este mandato es el retraso en el pago del impuesto dentro del plazo debido. En este supuesto, el numeral de cita fija una*

multa con una alícuota del 10% por mes de retraso, aplicada sobre la base del impuesto a cancelar, sujeta a un límite cuantitativo constituido por el monto mismo de la deuda original. Por su parte, el entonces aplicable precepto 76, estatúa una sanción por la cancelación del tributo con posterioridad al plazo previsto (moratoria en el pago). Acá, ese precepto impone una sanción equivalente a un 1% de la suma adeudada por mes de retraso o fracción. A diferencia de lo que expone el casacionista, esta norma ostenta una naturaleza sancionatoria, que pretende castigar en términos económicos al sujeto pasivo que obligado a cancelar a favor del Fisco un determinado impuesto, no lo hace de manera oportuna, implicando por ende una infracción administrativa que conlleva a una pena monetaria en los términos señalados. No comparte esta Sala la afirmación genérica del casacionista, a su decir, sustentada en el voto no. 1486-98 de la Sala Constitucional, de que la multa que regula el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es de carácter sancionatorio, sino que al igual que los intereses que impone el ordinal 57 ibídem, pretende compensar la privación de los daños producidos al Fisco por no haber cancelado en forma oportuna el tributo. **Respecto de los intereses, (tema que aquí no se discute) ese Tribunal referido ha indicado, entre otros en la resolución no. 6362-94 de las 15 horas 39 minutos del primero de noviembre de 1994, que no se derivan de una potestad de sanción, sino que ostentan un carácter compensatorio. Por tal, pretende restituir por parte del deudor al Estado, del lucro o rentas del capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley. No obstante, ese criterio no ha sido ampliado, como erradamente se asevera, a la multa a que hacía alusión el ordinal 76 ibídem (que hoy corresponde al canon 80 bis), norma que como se ha dicho, constituye una sanción por el atraso en el pago del tributo. La equiparación que pretende el casacionista entre la naturaleza jurídica que el Tribunal Constitucional ha dado a los réditos y la que ostenta la sanción por mora referida, no deriva del precedente que invoca a su favor, y según se ha visto, tampoco se infiere del examen de las normas mencionadas, las que reflejan su naturaleza punitiva (que no compensatoria). Por otra parte, la resolución que invoca a su favor no permite desprender la similitud que aduce, ya que los hechos analizados en ese proceso de amparo, son diametralmente distintos a los que ahora se examinan. En aquel, lo que se discutía era la posibilidad de aplicar a la deuda tributaria los intereses que produce el no pago en tiempo de la obligación (artículo 57 Código de Normas y Procedimientos Tributarios), el recargo que ahora se discute y además, la medida de cierre del negocio. En esa oportunidad la Sala Constitucional concluyó que la causa que motivaba la clausura no era el pago tardío, sino haber presentado de manera extemporánea la declaración correspondiente, es decir, por incumplimiento de un deber formal, lo que en el subexamine no ha ocurrido. Entonces, el juicio que a partir de ese fallo asume el inconforme no es aplicable al presente caso y en nada desvirtúa el criterio sobre la naturaleza de ambos ordinales que ya ha sido expuesto. Estima esta Sala, esas normas infieren una sanción por el**

*mismo hecho condicionante (presupuesto fáctico), a saber, el retraso en el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo de la obligación tributaria, difiriendo ellas únicamente en el porcentaje de la multa a imponer por este concepto. **Así visto, es claro que las dos ostentan una naturaleza jurídica sancionatoria y siendo de esa manera, su aplicación conjunta deviene en improcedente, pues de hacerlo, se estaría dando cabida a una doble pena por una misma causa, lo que está vedado en el contexto normativo nacional, por atentar contra el principio del non bis in idem, de raigambre constitucional (artículo 42 de la Carta Magna). Ahora bien, ante el dilema de cuál es la norma que debe aplicarse, siendo que ambas establecen una sanción para un mismo supuesto, el aparente dilema normativo encuentra solución en el texto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en concreto, de acuerdo al marco legal vigente al momento de darse los hechos, en el numeral 70 (hoy en día correspondiente al artículo 73, reproducción de su predecesor) que establece el principio de aplicación de la sanción más severa, que para los efectos lo constituye la carga prevista en la Ley no. 7088. Dicha solución fue aplicada de forma acertada por el Juzgado y por el Tribunal, criterio que en orden a lo expuesto, avala este órgano colegiado.*** " (negrita no es del original).

De ambas transcripciones se deriva que existe una línea jurisprudencial establecida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según la cual la aplicación conjunta de sanciones dispuestas por la Ley N° 7088 y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es viable por transgredir el precepto constitucional del non bis in idem, aclarando, no obstante que el cobro de intereses dispuesto en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no se deriva de una potestad de sanción, sino que ostenta un carácter compensatorio y pretende restituir por parte del deudor al Estado, el lucro o las rentas del capital que hubiese recibido la Administración Tributaria si el importe fiscal se hubiera pagado oportunamente. Ubicándonos en el caso que nos ocupa, lo argüido en el recurso de apelación es parcialmente de recibo, ciertamente, del modo que lo ha señalado la Sala Primera en los votos incorporados, no procede la aplicación de dos tipos de sanciones a la misma conducta omisiva del pago del tributo en deber. Efectivamente, estaba vedado a la Administración Tributaria imponerle a la demandada tanto la multa dispuesta por el inciso h) del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario, número 7088, así como la del antiguo artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual carece del carácter compensatorio que se le señalaba en la acción por la representación estatal, pues, evidentemente, tiene un carácter sancionatorio. En lo que no le asiste razón al recurrente es en que la única obligación accesoria a satisfacer con el pago del tributo pendiente es la multa dispuesta por el tan traído inciso h) del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario, pues conjuntamente con el pago de dicha multa procede el reconocimiento de intereses pues tal y como se destacó supra, este instituto no tiene un carácter sancionatorio sino compensatorio, siendo su finalidad la de restituir al



Estado los réditos o ganancias dejadas de percibir derivadas de la omisión en que incurrió el contribuyente del pago en tiempo de sus obligaciones tributarias. En dicho contexto la discusión acerca de cual es ley especial y cual es ley general, carece de interés y sentido, pues el supuesto choque de normas no existe y sería sólo aparente, toda vez que mientras la imposición de la multa persigue una finalidad sancionatoria, el cobro de intereses persigue un fin distinto, que tal y como se ha destacado es la restitución a la administración de las ganancias o réditos dejados de percibir por la omisión de pago oportuno del contribuyente.

**IV.** También reclama el recurrente que se le han conculcado los principios del debido proceso y de legalidad, por la omisión del A Quo de acreditar una relación precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se le atribuyen para aplicar dos sanciones conjuntamente y por permitir la ilegal aplicación de las dos sanciones. En cuánto a la supuesta lesión al principio constitucional del debido proceso y al de legalidad, los supuestos fácticos fueron debidamente desarrollados por el señor Juez de primera instancia en la sentencia impugnada. Más es evidente, con lo desarrollado hasta el momento, que la discusión planteada más que sobre los antecedentes fácticos relacionados con el objeto de este proceso, gira en torno a la aplicación conjunta o no de las disposiciones del Código Tributario y de la Ley de Reajuste Tributario al pago extemporáneo de la obligación tributaria, lo cual conlleva ponderar si es atinente el cobro de intereses, mora y multa. Del modo que se ha zanjado la discusión, resulta evidente que si se había aplicado una doble sanción a la misma conducta, pero más que una lesión al precepto constitucional del debido proceso, implica una lesión al principio, de raigambre también constitucional, del *nom bis in idem*. Lo resuelto en primera instancia, es conteste con la posición jurisprudencial primogenia que mantuvo la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según se explica con detalle en la primera cita jurisprudencial supra citada, posición que desde el año dos mil tres, empieza a ser modificada por ese honorable tribunal. En un primer momento, la Sala consideró que la aplicación conjunta del cobro de intereses y mora, tenía efectos compensatorios y la multa sancionatorios, con lo cual no existía lesión alguna al principio *nom bis in idem*, tal y como se concluye en la sentencia de primer instancia. Sea, que para el juzgador de primer instancia no había doble sanción para la misma conducta, por lo que carece de sentido exigirle una relación precisa, clara y circunstanciada de los hechos que fundamentan la aplicación conjunta de dos sanciones. De toda suerte, teniendo claro que si existió la aplicación de una doble sanción, para el cobro conjunto de mora y multa, resulta de recibo la impugnación que nos ocupa pero más que por una lesión al debido proceso, obedece a una transgresión al principio de *nom bis in idem*, consagrado en el numeral 42 de nuestra Constitución Política.”

## 6. La Prescripción de la Sanción Tributaria

[Sala Primera]<sup>viii</sup>

Voto de mayoría

"VI. El plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación a cargo del contribuyente está previsto en el ordinal 51 CNPT. Este numeral ha sido objeto de varias reformas desde su promulgación. Al respecto, esta Sala, en la sentencia número 155 de las 11 horas 10 minutos del 3 de marzo del 2004, en lo conducente, expuso:

*"III. Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá, conviene en primer término hacer una referencia al tema de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias. La Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51 lo estableció en tres años. Luego, la Ley N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, lo modificó, ampliándolo a cuatro años. Con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se redujo nuevamente a tres años. A tenor del artículo 52 del Código de cita, el plazo se inicia a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que deba pagarse el tributo..."* Para establecer cuál versión es la aplicable al sub-júdice, debe considerarse lo siguiente. El ordinal 31 ibídem, el cual no ha experimentado reforma desde su promulgación, dispone: *"El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación."* De esta norma se colige que la verificación del hecho generador de la obligación tributaria determina la ley aplicable. Es decir, tanto las normas específicas referidas al tributo dispuestas en la respectiva ley, cuanto aquellas generales contenidas en el CNPT, vigentes al nacer la obligación, son las que regulan, no solo su determinación, sino también todas sus vicisitudes, especialmente la prescripción. Sobre este aspecto, en la sentencia número 629 de las 11 horas 40 minutos del 1 de octubre del 2003, esta Sala, en lo conducente, indicó:

*"V. En lo que atañe al momento desde el cual corre el plazo de la prescripción de la obligación tributaria, sus objeciones giran en torno a que desde el momento cuando la Administración Tributaria tuvo conocimiento del impago de los tributos, comenzaba a correr el período de prescripción. Contrario a su aserto, no se condiciona el inicio del tiempo de inercia en el ejercicio del derecho, a que la Administración tenga conocimiento del hecho generador, sino que éste último se verifique desde la perspectiva fenomenológica, ergo, desde que surja la obligación de pago, independientemente del momento en que tal acontecimiento llegue a ser de dominio de la Administración. El presupuesto establecido por la ley, o bien, hecho generador, cuya realización ocasiona el nacimiento de la obligación de pago de impuestos ... El plazo de la prescripción, contenido en el artículo 51 del Código de Normas y*

Procedimientos Tributarios, ha sufrido diversas reformas desde que fue promulgado el 3 de mayo de 1971. Por la Ley de Reforma Tributaria del 10 de junio de 1976, (según reforma vigente hasta 1995), se fijó que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, siendo ésta la norma aplicable al sub-examine. Las hipótesis de interrupción de la prescripción aplicables, al tenor de la regla en vigencia para los hechos acá discutidos son; la determinación del tributo, el reconocimiento expreso de la obligación, o el pedido de prórrogas o facilidades de pago (artículo 53 ibídem). ... Ahora bien, considerando que el momento en que inicia el cómputo de la prescripción, cuenta desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse, aún suponiendo que todos los contratos fueron terminados en 1986, el plazo de prescripción correría el 1 de enero de 1987, consolidándose el 1 de enero de 1990. Durante ese tiempo no se produjo ninguna causal de suspensión ni interrupción, pues el requerimiento de la Administración Tributaria tuvo lugar hasta 1996. En consecuencia, sobradamente había transcurrido el plazo necesario de extinción de la obligación tributaria. Por esta misma razón, tampoco se cometió violación por inaplicación del Decreto N° 18533-H porque este tiene vigencia desde el seis de octubre de 1988, y los hechos generados, según se expuso, tuvieron lugar antes de 1986, en consecuencia, no puede aplicarse al sub-examine, porque entrañaría una actuación retroactiva de la norma. ....”(Lo subrayado no es del original). Resulta oportuno recordar, además, lo que sobre el instituto en estudio ha indicado esta Sala. En la sentencia número 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992, en lo de interés, señaló:

“IV. La prescripción extintiva, también denominada negativa o liberatoria, es una institución creada para tutelar el orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. El ejercicio oportuno de las acciones y los derechos, podría decirse, está asistido de un interés social. La postergación indefinida en tal sentido acarrea duda y zozobra en los individuos y amenaza la estabilidad patrimonial. El instituto de mérito propende, precisamente, a eliminar las situaciones de incerteza, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas. Para su aplicación se requieren tres elementos: el transcurso del tiempo previsto por la ley, la falta de ejercicio por parte del titular del derecho y la voluntad del favorecido por la prescripción de hacerla valer, ya sea a través de una acción o de una excepción, pues no puede ser declarada de oficio por el juez y es posible su renuncia tácita o expresa, siempre y cuando no sea anticipada. Además, debe atenderse a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen situaciones jurídicas, de particular relevancia para el ordenamiento jurídico, que son imprescriptibles. En cuanto a su fundamento, se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita

del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. ... En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas. ...

(Lo subrayado no es del original. En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos números 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001). Del precedente transcrito se determina que la prescripción no puede ser considerada como una sanción, para que sea aplicado de manera inmediata, conforme lo indicó la Sala Constitucional, en el voto número 3740 de las 16 horas 18 minutos del 19 de mayo de 1999. **VII.** El artículo en estudio -51 del CNPT-, según se indicó, fue reformado por el numeral primero de la Ley número 7535 del 1º de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria, la cual, en su ordinal 35 dispuso: "**Fechas de vigencia.** / Las disposiciones de esta Ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2 (\*), en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación, siempre y cuando el Ministerio de

*Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: (Así reformado por el artículo 11 de la Ley de Ajuste Tributario No.7543 del 14 de setiembre de 1995) / a) Promulgar los reglamentos generales de fiscalización, gestión tributaria y recaudación./ b) Publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización./ c) Implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de la presente Ley./ Las reformas citadas en los artículos 12 a 19 (\*) de esta Ley rigen a partir del período fiscal siguiente a su publicación; su artículo 28 (\*) rige a partir del ejercicio económico de 1996; las demás disposiciones de esta Ley, rigen a partir de su publicación. / (\*) (Así reformado por el Auto de Corrección Material de las 14:00 hrs. del 10 de agosto de 1995, publicado junto con el texto de la presente ley).” (Lo subrayado no es del original). De manera expresa se indica que la susodicha modificación al canon 51 del CNPT, dispuesta en el ordinal 1 de la Ley de Justicia Tributaria, resulta aplicable a partir del 14 de setiembre de 1995, data en que se publicó esa Ley. Esta reforma estuvo vigente hasta el 1º de octubre de 1999, momento en que entró en vigencia la Ley número 7900. Esto es complementado con lo dispuesto en el Transitorio Tercero, párrafos segundo y tercero de la Ley número 7535, al disponer: “A las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inicien antes de la vigencia de la presente Ley, no se les podrán aplicar sus disposiciones. / En los tributos cuyo pago esté sujeto a la presentación de una declaración jurada, esta Ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.” En el sub-júdice, como se ha señalado, el IDA le cobra a la sociedad actora la obligación tributaria originada en enero y febrero de 1996; así como los intereses por el pago tardío del impuesto sobre la cerveza por los meses de diciembre de 1995 a julio de 1996 y de setiembre de 1996 a diciembre de 1999. Es evidente que el hecho generador tuvo lugar cuando se encontraba vigente la reforma introducida por la Ley de Justicia Tributaria, en el período fiscal 96. Por otro lado, la Ley número 7900, de 3 de agosto de 1999, no incluye transitorio alguno tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues solo contiene una disposición genérica, estableciendo que “rige a partir del 1º de octubre de 1999”. No obstante, el Tribunal, en la sentencia ahora impugnada, para aplicar el plazo trienal según la reforma del artículo 51 efectuada por esa ley, se fundamenta en el principio de la norma más favorable, de conformidad, tanto con lo preceptuado en su Transitorio II, al disponer: “A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley, se les aplicará la sanción más benigna. Además se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”(Lo subrayado no es del original); cuanto por los precedentes de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Esta Sala no comparte ese criterio. Como se indica expresamente en esa norma transitoria, el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones (en ese mismo sentido se expresa la Sala Constitucional en el precedente citado por el Tribunal, voto número 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del*

17 de junio de 1994); sin embargo, como ya se indicó, la prescripción no reviste ese carácter. Por ello, ese postulado no resulta procedente para determinar el plazo de prescripción aplicable al sub-lítem; sino, por el contrario, y como se ha señalado, el de la normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador. Corolario, para la fijación del capital e intereses debidos por la sociedad actora, la redacción del ordinal 51 del CNPT, aplicable a la lite, es la siguiente: ***“Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.”***, conforme con la reforma introducida por la Ley número 7535 del 1 de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria. **VIII.** Sobre el cobro efectuado por recargos, su naturaleza es sancionatoria, contraria a la de los réditos, que es indemnizatoria. La normativa que los regula, por lo tanto, es otra, la correspondiente a las sanciones administrativas. En concreto, el tema de la prescripción se rige por lo previsto en los cánones 73 y 74 de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971 (CNPT), modificado el último ordinal por la 5909 del 16 de junio de 1976; y 74 de la versión siguiente y actual de ese cuerpo normativo. La Ley de Justicia Tributaria, en su artículo segundo, sustituyó el Título III del CNPT, denominado “Hechos ilícitos tributarios”. Según se apuntó en el considerando anterior, en el ordinal 35 se estableció que esta reforma entraría en vigencia en el plazo de seis meses a partir de su publicación –el 14 de setiembre de 1995-, siempre que la Administración Tributaria cumpliera tres aspectos: a) promulgar el reglamento general de fiscalización, gestión tributaria y recaudación, b) publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización y, c) implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de esa ley. El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto número 25049-H, y el Reglamento sobre criterios objetivos de selección, Decreto 25050-H, fueron publicados en el Alcance número 20 de La Gaceta 62 de 28 de marzo de 1996. Para ambos, se estableció su vigencia a partir del 1º de abril siguiente. La implementación del programa de divulgación e información sobre los alcances de la ley se hizo antes de abril de ese año. En consecuencia, la reforma integral del Título III del CNPT resulta aplicable a partir del 1º de abril de 1996. A la luz de lo señalado en el considerando I de esta sentencia, en las resoluciones administrativas de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, 348 y 356, de las 8 horas del 15 y 11 horas 30 minutos del 19, respectivamente, ambas de noviembre del 2001, notificadas el 18 de marzo del 2002, se condenó a la sociedad actora a cancelar los recargos por presentación tardía de la declaración jurada de los meses de enero y febrero de 1996; y, morosidad en el pago atrasado del impuesto, de los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Es evidente que el cambio introducido por la Ley de Justicia Tributaria no le resulta aplicable al sub-júdice, pues el período cobrado es anterior a su entrada en vigencia. Ergo, tocante al rubro de los recargos cobrados por la Administración Tributaria a la sociedad actora, resulta aplicable lo dispuesto en los numerales 73 y 74

de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971, reformado el último canon mediante Ley número 5909 del 16 de junio de 1976, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996. **IX.** Procede ahora determinar el segundo aspecto debatido en el recurso: si los extremos cobrados por el IDA a Florida Ice se encuentran prescritos. Tocante a los rubros de principal e intereses, es preciso tener presente lo preceptuado en los ordinales 51, 52, 53 y 57 del CNPT, según reforma practicada por la ley número 7535: “**Artículo 51.-**

**Términos para la prescripción.** *La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses. Artículo 52.-*

**Cómputo de los términos.** *El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.” Artículo 53.-*

**Interrupción de la prescripción.** *El curso de la prescripción se interrumpe por:/ a) El traslado de observaciones y cargos o los actos sucesivos dictados por la Administración Tributaria para determinar el tributo./ Igualmente, se interrumpirá con la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. Como fecha de interrupción, se tomará la de la notificación del traslado de observaciones y cargos de la resolución administrativa o la presentación de la declaración respectiva fuera de término./ b) Cualquier solicitud de rectificación del sujeto pasivo./ c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor./ d) El pedido de prórroga o de otras facilidades de pago./ e) La notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda./ f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos establecidos en el artículo 102 del presente Código./ Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse nuevamente, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. ... Artículo 57. Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar, junto con el tributo adeudado, un interés, el cual no será menor, en ningún caso, que la tasa básica pasiva que fije el Banco Central./ La Administración Tributaria, mediante resolución publicada, fijará la tasa de interés, que no podrá superar en más de quince puntos esa tasa básica pasiva, tasa de interés que regirá a partir de su publicación./ No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.” El adeudo principal en cobro, se reitera, corresponde a los meses de enero y febrero de 1996. A la luz de lo dispuesto en el numeral 52 antes transcrito, en relación con el 51 ibídem, el cómputo del plazo para la prescripción se inició el 1º de enero de 1997, concluyendo, si no hubiese existido ningún acto interruptor, el 1º de enero del 2001. No obstante, la notificación del traslado de cargos y observaciones –acto interruptor, de conformidad con el inciso a) del ordinal 53 de reciente cita- se llevó a cabo el 27 de*

abril del 2000 y las resoluciones determinativas números 4 de las 11 horas y 8 de las 15 horas del 20 de setiembre de ese año fueron comunicadas el día 27 siguiente. Asimismo, el 6 de octubre, la sociedad actora formuló recursos de apelación, fallados por el Tribunal Fiscal Administrativo en resoluciones números 348 y 356, notificadas el 18 de marzo del 2002. Ergo, no transcurrió el plazo fatal de cuatro años de la prescripción para que la Administración Tributaria pudiera efectuar dicha determinación. Por otro lado, tocante a los réditos cobrados, se colige del transcrito canon 57, relacionado con lo preceptuado en los ordinales 51 y 52 *ibidem*; así como de lo antes expuesto, que los cobrados a partir de enero de 1996 tampoco están prescritos, pues las respectivas resoluciones determinativas fueron dictadas y notificadas antes de transcurrir el plazo cuatrienal. Igual sucede con los correspondientes a diciembre de 1995. Tal y como se apuntó en el considerando I de esta sentencia, el 18 de setiembre de 1996 la sociedad actora suscribió con el IDA un “Arreglo de pago extrajudicial”, en el cual se indicó, de manera expresa, que había depositado a la orden del indicado ente los impuestos respectivos al mes de diciembre de 1995, incluyendo capital, intereses y multas. No obstante, por la duda surgida respecto a la procedencia del cobro de esos extremos accesorios, los montos concernientes a intereses y multas fueron aplicados como un crédito de impuesto sobre los correspondientes al mes de enero. Ese pacto, tocante a la deuda del impuesto, configura un acto interruptor de la prescripción, según lo estipulado en el citado numeral 53 inciso c) del CNPT *-El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor-*, y como tal, afecta lo accesorio: los frutos civiles. Por consiguiente, el nuevo plazo empezó a correr, según lo dispuesto en el párrafo final de este ordinal, el 1º de enero de 1997, venciendo el 1º de enero del 2001, cuando ya, se insiste, habían sido notificadas las resoluciones determinativas. Por consiguiente, cabe concluir que tampoco la fijación de los réditos está prescrita. **X.** En relación con los recargos adeudados, de acuerdo con lo expuesto en el apartado VIII de esta sentencia, la normativa aplicable es la contenida en los ordinales 73 y 74 del CNPT, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996. Disponen esas normas: **“Artículo 73. Prescripción de las infracciones.** *El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción./ El plazo precedente se extiende a cinco años para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 51 de este Código.* **Artículo 74. Interrupción de la prescripción.** *La prescripción de la acción para aplicar sanciones, se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen o por la denuncia formulada ante la autoridad competente. En ambos casos el nuevo término comenzará a correr del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.”* El período cobrado por estos extremos, comprende los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Por consiguiente, los plazos de prescripción se inician el 1º de enero de 1996 y el 1º enero de 1997, finalizando el 1º de enero de 1999 y el 1º de enero del 2000, respectivamente, de no existir acto interruptor alguno. Como se indicó



en el apartado I de esta sentencia, la Junta Directiva del IDA, en acuerdos tomados en la sesión número 90-97, del 9 de diciembre de 1997, dispuso indicarle, entre otras, a Florida Ice, que debía proceder al pago de las sumas adeudadas por concepto de “presentación tardía, intereses corrientes y moratorios”. La notificación de ese acuerdo configura el acto interruptor aludido en el canon 74 del CNPT, pues es cuando se le ponen en conocimiento las infracciones presumidas por la Administración Tributaria. No consta cuándo sucedió ese comunicado. Sin embargo, existe un dato objeto que determina, no solo que sí se efectuó, sino también el momento en que se hizo: el 4 de febrero de 1998, el representante de la sociedad actora interpone los recursos de revocatoria y apelación contra tal acuerdo. Conforme con lo preceptuado por el canon 140 ejúsdem, esa impugnación debe hacerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su notificación. En consecuencia, ese acto se llevó a cabo, como fecha límite, el 4 de enero de 1998, antes de completarse los tres años. Según indica el numeral 74 antes transcrito, el plazo de la prescripción queda interrumpido hasta cuando la respectiva resolución quede firme. En el sub-júdice, eso sucede con la notificación las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Por consiguiente, tampoco el extremo de los recargos cobrados se encuentra prescrito. Sin perjuicio de lo anterior, y a mayor abundamiento de razones, es menester indicar lo siguiente. Podría argüirse que el señalado acto interruptor de la prescripción no tiene esa virtud, pues la Junta Directiva del IDA, en sesión número 3-00, celebrada el 12 de enero del 2000, anuló lo actuado en el procedimiento cobratorio y ordenó reiniciarlo. Sin embargo, tal suposición parte de una base falsa. En realidad, la Junta Directiva del IDA no anuló el proceso cobratorio. Lo resuelto, ante la comunicación de la resolución interlocutoria número 63 de las 11 horas del 6 de abril de 1999 del Tribunal Fiscal Administrativo, ordenando devolver el expediente para que se tramitaran por separado los respectivos cobros a cada una de las empresas involucradas, fue revocar el acuerdo tomado en la sesión número 19-98 del 10 de marzo de 1998, en el cual denegó el recurso de revocatoria y admitió la apelación, para acoger el recurso horizontal interpuesto contra lo decidido en la sesión del 9 de diciembre de 1997, ordenando efectuar el cobro a cada empresa, de conformidad con lo previsto en los artículos 144 y siguientes del CNPT. En todo caso, aún cuando se interpretara que sí fue anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen. Tal y como se apuntó en el considerando VI de este fallo, la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes. Esa duda o angustia no existe en el sub-júdice, pues, aunque se haya anulado el proceso, la sociedad actora tiene plena certeza de que la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria; por lo tanto, no pierde el efecto interruptor de la prescripción. Sobre la subsistencia de los efectos sustanciales de una notificación anulada, pueden consultarse las sentencias de esta Sala números 52 de las 15 horas 20 minutos del 27 de junio de 1997 y 139 de las 14 horas 10 minutos del 23 de diciembre de 1998. Sin embargo, en un supuesto como el

apuntado, esa interrupción no puede ser indefinida. Por ello, debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria quede firme. En autos no consta cuándo se produjo la notificación del acuerdo tomado en la sesión del 12 de enero del 2000. No obstante, aún cuando se tomara esa data como el momento en que inicia el plazo para la prescripción, no transcurrieron los tres años para que operara. De acuerdo con el mérito de los autos, el 22 de marzo de ese año se le notificaron a la actora los oficios números AF-067 y AF-071 de la Auditoría General del IDA, con los cuales se le pone en conocimiento los requerimientos previos de pago. Además, el 27 de abril se le comunican los traslados de cargos y observaciones, contenidos en oficios números AF-122-2000 y AF-125-2000. **XI.** En virtud de las razones expuestas, resulta de rigor acoger el recurso interpuesto y casar la sentencia del Tribunal, en cuanto dispuso la nulidad de los actos y resoluciones impugnados, al considerar prescritos los extremos cobrados, imponiéndole el pago de las costas al IDA."

**ADVERTENCIA:** El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

---

<sup>i</sup> ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Fecha de Vigencia desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2011. Datos de la Publicación Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

<sup>ii</sup> PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 314 del veintidós de noviembre de dos mil dos.

<sup>iii</sup> SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 136 de las ocho horas treinta y cinco minutos del quince de febrero de dos mil once. Expediente: 07-001089-0163-CA.

<sup>iv</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN VI. Sentencia 1132 de las trece horas con cuarenta y cinco minutos del veintitrés de marzo de dos mil diez. Expediente: 09-001975-1027-CA.

---

<sup>v</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN X. Sentencia 120 de las once horas del once de noviembre de dos mil nueve. Expediente: 07-001622-0163-CA.

<sup>vi</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN II. Sentencia 75 de las once horas con treinta y cinco minutos del veintisiete de agosto de dos mil nueve. Expediente: 07-000492-0163-CA.

<sup>vii</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN III. Sentencia 30 de las dieciséis horas del veinte de noviembre de dos mil ocho. Expediente: 99-001125-0163-CA.

<sup>viii</sup> SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 385 de las nueve horas con cuarenta minutos del veintiocho de junio de dos mil seis. Expediente: 02-000358-0161-CA.