



Extinción de la obligación tributaria

| | |
|--|---|
| Rama del Derecho: Derecho Tributario. | Descriptor: Obligación Tributaria. |
| Palabras Clave: Extinción de la obligación tributaria, Pago, Compensación, Confusión, Condonación o remisión, Prescripción. | |
| Fuentes: Doctrina, Normativa y Jurisprudencia. | Fecha de elaboración: 21/05/2014. |

El presente documento contiene información sobre la extinción de la obligación tributaria, para ello se cita doctrina argentina explicando cada uno de las maneras en que se extinguen las obligaciones tributarias, como el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción. Se adjuntan también el articulado del Código Tributario sobre el tema y por último jurisprudencia sobre la extinción de tributos.

Contenido

| | |
|--|----|
| DOCTRINA..... | 2 |
| 1. Extinción de la relación jurídica tributaria principal..... | 2 |
| 2. Extinción de la obligación tributaria..... | 7 |
| NORMATIVA..... | 9 |
| Capítulo V: Extinción..... | 9 |
| Sección Primera: Disposición general..... | 9 |
| Sección Segunda: Pago..... | 10 |
| Sección Tercera: Compensación..... | 11 |
| Sección cuarta: Confusión..... | 12 |
| Sección Quinta: Condonación o remisión..... | 13 |
| Sección Sexta: Prescripción..... | 13 |
| JURISPRUDENCIA | 14 |
| 1. La prescripción de la obligación tributaria..... | 14 |
| 2. Presupuestos, efectos y normativa aplicable en la prescripción de tributos | 18 |
| 3. Las variaciones de los plazos de prescripción de tributos producto de las reformas legales..... | 21 |
| 4. La figura del pago indebido en impuestos municipales..... | 24 |
| 5. Inaplicabilidad del principio de inmunidad fiscal a los tributos municipales..... | 27 |
| 6. Consideraciones acerca de la condonación de tributos por patente..... | 30 |
| 7. Extinción de la obligación tributaria: Condonación de lo adeudado a favor del Estado..... | 31 |

DOCTRINA

1. Extinción de la relación jurídica tributaria principal

[Villegas]:

§ 173. Introducción. - Existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria sustancial, pero siendo una obligación de dar, el medio normal de extinción es el pago.

El Código Civil regula otros medios de extinguir la obligación (arts. 724 y ss., 3947 y 3949), algunos de los cuales son aplicables en materia tributaria.

§ 174. Pago. - Es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que **(376)** presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco. Son aplicables al pago las normas del derecho civil con carácter supletorio de las tributarias.

Entre las múltiples teorías sobre su naturaleza, destaquemos que para algunos autores el pago es un acto jurídico, para otros es un hecho jurídico y también se sostiene que tiene naturaleza contractual (es la posición de la Corte Suprema). Según esta teoría el pago crea una situación contractual exteriorizada por el recibo del Estado, en virtud del cual el deudor se libera de su obligación constituyendo un derecho patrimonial adquirido y amparado por el art. 17 de la Const. nacional. Esta posición es jurídicamente objetable, como hemos explicado en su momento.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben realizar el pago, pero también pueden hacerlo otros terceros, según se desprende del art. 727 del Cód. Civil. Es decir, nada obsta a que un tercero efectúe el pago liberando al deudor. En tal caso, el fisco se desinteresa de la deuda y el tercero pagador ocupa su lugar con sus derechos, garantías, preferencias y privilegios sustanciales. Así ha resuelto la jurisprudencia en numerosos pronunciamientos. En la doctrina nacional, están de acuerdo -entre otros- Jarach (Curso superior, t. 1, p. 239) y Giuliani Fonrouge (Derecho financiero, t. I, p. 528). También hay general coincidencia sobre el punto en la doctrina extranjera (Giannini, Instituciones de derecho tributario, p. 277).

Nuestra doctrina y jurisprudencia coinciden en negar al tercero el ejercicio de la vía de ejecución fiscal, por entenderse que es un procedimiento de excepción instituido en favor del fisco. No obstante, hay casos en los que la propia ley otorga a sujetos privados la vía ejecutiva, especialmente en contribuciones de mejoras. En realidad, no hay razones de fondo para negar a particulares procedimientos judiciales similares a los dados al fisco. No obstante, quizás resulte chocante que acreedores privados comprando deudas fiscales y actuando empresarialmente, rematen viviendas u otros bienes indispensables de deudores imposibilitados de pagar.

a) Efectos del pago. Hemos dicho que el pago extingue la obligación tributaria, pero así ocurre siempre y cuando dicho pago sea aceptado por el fisco.

(377)

Por lo pronto, y según reiterada jurisprudencia, la boleta de depósito bancaria de importes tributarios, no tiene la entidad de recibo de pago otorgado por el fisco acreedor, dado que las instituciones bancarias no tienen facultad de decidir sobre la corrección del pago (TFN, 21/10/77, "AA, Abrasivos Argentinos SAIC y otro", "Derecho Fiscal", t. XXVII, 1322).

Es decir: para que el pago fuera verdaderamente extintivo, el fisco debería entregar recibo con efecto cancelatorio. Pero ocurre que el pago no siempre es cancelatorio en sí mismo. Lo será, por ejemplo, si se abona el importe tributario que el fisco determinó de oficio, o si, apelada la determinación, el Tribunal Fiscal y la justicia contenciosoadministrativa confirman el monto determinado. También será cancelatorio cuando el contribuyente realiza el pago y luego inicia acción judicial requiriendo la restitución. Si este reclamo se deniega administrativamente o si recurrida esta resolución adversa, la justicia confirma el fallo, se tendrá al pago como cancelatorio.

No obstante, en la mayoría de los casos, el pago se efectúa conforme a la norma general en materia de liquidación de deuda, o sea, mediante la declaración jurada que practican los contribuyentes. El monto pagado como consecuencia de tal declaración queda sujeto a fiscalización mientras no prescriba la acción. De acuerdo a lo que vimos en su momento, esto es perjudicial para el contribuyente, ya que puede quedar sujeto a cambios legislativos retroactivos según la postura de la Corte Suprema en la materia. Lo ideal sería que el fisco se expidiera en tiempo prudencial sobre la corrección del pago, terminando con la incertidumbre al respecto.

b) Pagos a cuenta. Lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho imponible, y por consiguiente después que surja la obligación jurídica tributaria sustantiva.

Sin embargo, hay diversas figuras en las que el pago se hace antes de que dicha obligación nazca. Esto sucede, por ejemplo, con los anticipos tributarios, con otros pagos a cuenta exigibles en ciertos tributos y en los importes retenidos o percibidos.

En todos estos casos, el orden lógico (primero al acaecimiento del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria, y después el pago cumpliendo el mandato normativo) se trastoca, y el pago se produce con anterioridad.

(378)

Pero en tales supuestos, esta prestación se imputa a cuenta de la suma final que resulte de la determinación tributaria y queda sujeta a reajuste en más o en menos. Si los pagos a cuenta superan la obligación fiscal, el sujeto pagador tiene derecho a restitución. Si los importes a cuenta no alcanzan a cubrir el total adeudado, debe abonarse el saldo pendiente en la fecha que la ley señala como de cumplimiento de la obligación final. Lo afirmado en el texto no se aplica a las llamadas "retenciones definitivas" (p.ej., la que dispone el impuesto a las ganancias para beneficiarios del exterior). Ya hemos demostrado que aquí se opera una sustitución y que lo abonado por el pagador nacional no tiene el carácter de "pago a cuenta".

c) Anticipos tributarios. Naturaleza y caracteres. Son cuotas de un presunto impuesto futuro (Corti, Anticipos impositivos, p. 9 y siguientes).

Este instituto se presenta como una obligación que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible. Como dijimos en el punto anterior, acá nos encontramos con obligaciones que surgen con antelación al nacimiento de la deuda tributaria propiamente dicha.

Para graduar los anticipos, el Estado presume que lo pagado en el período precedente es aproximadamente equivalente a lo que se deberá pagar en el período posterior, que es aquel por el cual se exige el anticipo. La Corte ha admitido que ésta es una presunción razonable (Fallos, 235:794).

Ante ello, los anticipos constituyen obligaciones distintas de los tributos, de los que en realidad son sólo un fragmento, con individualidad efímera (sobreviven mientras la deuda principal no se haya determinado), fechas de vencimiento propias (situadas en el período posterior a aquel de la obligación de que constituyen una fracción), posibilidad de devengar intereses resarcitorios y de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal.

Por supuesto que tal individualidad es sólo una ficción, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto. En otras palabras: el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. De ello se desprende que los anticipos no revisten el carácter de pago definitivo, sino de ingresos que deben **(379)** imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a su determinación definitiva.

Estas cuotas adelantadas de una obligación que no está perfeccionada son necesariamente provisorias, y si bien están dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse su integración en la obligación impositiva anual debidamente determinada.

El art. 21 de la ley 11.683 (t.o. 1998) establece que los anticipos son importes que se exigen a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal de que se trate, y sólo pueden ser exigidos hasta la fecha de vencimiento del plazo o de presentación de declaración jurada (la que resulte posterior). Después de estos eventos ya no se podrán exigir anticipos, sino la obligación tributaria principal propiamente dicha.

Este dispositivo autoriza su posibilidad de ejecución fiscal por vía judicial ante la falta de pago; ello se complementa con la norma del art. 37, según la cual los anticipos no pagados a su vencimiento devengan intereses resarcitorios sin necesidad de interpelación alguna.

§ 175. Compensación. - Este medio extintivo tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

Si bien en derecho civil se considera la compensación un medio normal de extinción, no ocurre ello en derecho tributario. El italiano Tesoro (Principi di diritto tributario, p. 496) dice que la compensación no puede operarse en derecho tributario porque: a) el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos; b) el crédito del Estado y los de los particulares son de distinta naturaleza, y c) los créditos contra el Estado no son ejecutables.

Sin embargo, la tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifiesta en favor de la compensación. El Modelo de Código Tributario está en esta postura, y su art. 48 admite compensar, de oficio o a petición de partes, los créditos del fisco por tributos, con los créditos que el sujeto pasivo tenga por el mismo concepto.

Según la ley 11.683, la AFIP puede compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera sea la forma en que ellos se originan, con las deudas o saldos deudores de impuestos **(380)** declarados previamente por dicho contribuyente o determinados por el órgano fiscal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes (art. 28, ley 11.683).

A su vez, como consecuencia de dicha compensación prevista en el art. 28, o cuando el organismo fiscal compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá (de oficio o a instancia del interesado) acreditar a favor del contribuyente lo que éste haya pagado en demasía, o proceder a la restitución de esa suma, en forma simple y rápida (art. 29, ley 11.683). Igual facultad tendrá la Administración para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa (art. 28).

Vemos que si el fisco hace uso de su facultad de compensar los saldos acreedores de un contribuyente con sus deudas tributarias, ello importa reconocer la existencia de esos saldos acreedores. En consecuencia, el contribuyente puede repetir su importe en la medida que exceda el de las deudas tributarias. Ese reconocimiento por el fisco opera como interrupción de la prescripción que podría estar corriendo a su favor.

El efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante.

§ 176. Confusión. - Se opera esta modalidad de extinción cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado) como consecuencia de transmisión a su nombre de bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor (concepto del art. 53 del Modelo de Código Tributario).

Esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; ocurre, por ejemplo, cuando el Estado recibe una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, estas deudas se extinguen por confusión.

§ 177. Novación. - Esta causal extintiva se produce cuando una obligación se transforma en otra diferente, la cual sustituye a la primera, que se extingue (art. 724, Cód. Civil).

Una singular extinción de la relación jurídica tributaria sustancial se produce ante las periódicas leyes de "regularización pa-(381)trimonial" que se dictan en nuestro país. Son deudas tributarias no pagadas a su debido tiempo, que quedan extinguidas cuando el deudor se somete al señalado régimen de regularización patrimonial.

Al producirse el acogimiento, los deudores declaran sus gravámenes omitidos y sobre tales montos se suele aplicar una alícuota reducida, de la cual surge una deuda tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiera cumplido normalmente con la obligación. Aparece así una nueva deuda para con el fisco, cuyo importe depende de la alícuota que se fije sobre los montos omitidos.

Se genera entonces una verdadera novación, porque la obligación tributaria originaria es sustituida. Por ende se extingue, y en su lugar nace otra obligación diferente que pasa a ser un tributo de menor monto, generalmente pagadero en cuotas y con extinción de intereses y toda otra sanción.

Esto significa un premio para los incumplidores y un aliciente para la evasión. Ante ello, es inadmisibles que las regularizaciones patrimoniales se hayan vuelto permanentes y pasado a ser otro de los métodos habituales de recaudación por el fisco.

§ 178. Prescripción. - Este medio se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado durante cierto período de tiempo.

El Modelo de Código Tributario trata la institución partiendo del principio general de que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles (arts. 55 a 60).

Observando panorámicamente el régimen argentino nacional en la materia vemos que, según el art. 56 de la ley 11.683, si el contribuyente se halla inscripto en la AFIP o, no estándolo, no tiene obligación de hacerlo, o él mismo regulariza espontáneamente su situación, la prescripción de su obligación sustancial se opera en el término de cinco años, pasado el cual el fisco carece de acción para reclamarle el pago de la suma que adeuda.

Si, el contribuyente, por el contrario, no está inscripto en la AFIP, teniendo el deber de hacerlo, su obligación sustancial en cuanto a importes no ingresados prescribe en el plazo de diez años.

Para algunos el alargamiento del plazo es una pena sin posibilidad defensiva. Pero la extensión cubre la dificultad de detectar contribuyentes ignorados que actúan en las sombras. Sólo difícil-(382)mente accede el fisco a tales actividades (generalmente lo hace por denuncias) y el plazo extendido es adecuado pero no es sanción sino necesidad recaudatoria. Ello sin perjuicio de que en el hallazgo afloran también conductas sancionables. Dentro de la jurisprudencia nacional no hay objeciones al plazo alargado de diez años.

Respecto de la fecha a partir de la cual debe contarse el término, el art. 57 de la ley 11.683 decide que el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, comienza a correr desde el 1o de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En cuanto a la interrupción de la prescripción (la interrupción tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor), la ley 11.683 admite las siguientes causales:

- a) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva por el sujeto pasivo.
- b) La renuncia por dicho sujeto pasivo al término corrido de la prescripción en curso.
- c) El juicio de ejecución fiscal iniciado contra el sujeto pasivo, únicamente en casos de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa notificada y no recurrida; o en casos de otra índole por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado.

Con relación a la segunda causal mencionada (renuncia), concordamos con Giuliani Fonrouge en que ella es frecuentemente utilizada, tanto para disimular la morosidad del fisco como para coaccionar a los contribuyentes que no osan sustraerse al requerimiento de los funcionarios.

Por último, y en lo relativo a la suspensión de la prescripción (la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración; pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad), el art. 65 de la ley 11.683 establece las siguientes causas: en la determinación de oficio se suspende el curso de la prescripción con relación (383) a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago por el término de un año contado desde la fecha de intimación administrativa de pago. Si se interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, la suspensión se prolonga hasta noventa días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia. La intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del fisco respecto de los responsables solidarios.

En cuanto a las multas, la suspensión corre por un año desde la fecha de la resolución condenatoria. Si se recurre ante el Tribunal Fiscal, el término de la suspensión se cuenta desde la fecha de la resolución recurrida hasta noventa días después de notificada la sentencia del mencionado tribunal.

2. Extinción de la obligación tributaria

[Giulani Fonrouge]ⁱⁱ

(531)

257. Modos de extinción. — Existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria, pero su cumplimiento es la forma ordinaria de extinción, como ocurre en las relaciones de derecho privado. Es indudable que consistiendo aquélla en un daré, el medio general de extinción es el pago; en cuanto a las obligaciones conexas caracterizadas por un *facere* o un *non facere*, la cesación tendrá lugar por la observancia de las exigencias de la legislación fiscal tales como presentación de informes, declaraciones juradas, etc.

Según el Código Civil, los modos de extinguir las obligaciones son los siguientes: pago, novación, compensación, transacción, confusión, renuncia del acreedor, remisión de la deuda, desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor (arts. 724 y ss.) y también por prescripción de los derechos del acreedor (arts. 3947 y 3949). Algunos de ellos son aplicables en materia tributaria pero con características propias, en tanto que otros resultan inadaptables.

§ 1- Pago

258. Generalidades. — A pesar de las particularidades de la obligación tributaria, que determina la configuración especial de algunas modalidades del pago, son válidos los principios esenciales de la institución en derecho privado. Por tanto, puede decirse con el codificador que "el pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación" (Cód. Civ., art. 725, primera parte), lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del titular del poder tributario o de los organismos paraestatales con derecho a reclamarlo, en virtud de autorización legal. Exigibilidad y liquidez son, entonces, los presupuestos del pago, lo que importa decir que la obligación tributaria debe estar **(532)** cuantitativamente determinada, sin que baste la existencia de un derecho en potencia; y correlativamente, que los ingresos a cuenta que en ciertos casos efectúa el deudor, no reúnen los caracteres jurídicos de la institución en examen, ni surten efecto liberatorio.

La naturaleza jurídica del pago es un tema densamente desarrollado en derecho civil, por lo cual no es del caso tratarlo ahora con amplitud. Recordaremos, únicamente, que para unos autores el pago es un acto jurídico (unilateral o bilateral; contractual o no contractual), para otros constituye un hecho jurídico y para ciertos tratadistas es un acto debido. Consideramos que constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley, y no del acuerdo de voluntades; sin embargo, la Corte Suprema ha declarado reiteradamente que "el acto del pago crea una situación contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación", llegando a constituir un "derecho patrimonial" amparado por el art. 17 de la Constitución nacional".

(559)

§ 2. Otros modos de extinción

Señalamos anteriormente que ciertos modos de extinción válidos en derecho privado, carecen de aplicación en derecho tributario, como ocurre con la novación, puesto que la obligación fiscal no puede cambiar de naturaleza ni transformarse en otra, y con la transacción, por estar prohibida en virtud del art. 841, incs. 2 y 3, del Código Civil. Otros

medios, en cambio, son utilizables pero con características propias, y en ciertos casos, con efectos muy limitados.

Es así que en esta parte examinaremos las siguientes formas de extinción: compensación, confusión, condonación y remisión, imposibilidad de cumplir, prescripción.

284. Compensación. — En materia de obligaciones civiles, la compensación es un medio normal de extinción y tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (Cód. Civ., art. 818). Sin embargo, este concepto sufre derogación en las obligaciones tributarias, siendo principio generalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas; no sólo por establecerlo como norma general nuestro Código Civil (art. 823, inc. 1), sino por consagrarlo así muchos ordenamientos jurídicos extranjeros.

(562)

285. Confusión. — La confusión ocurre cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor (Cód. Civ., art. 862). Se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales, pero en verdad no son pocos los casos en que ella puede producirse. No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo.

En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. Esto se pone de manifiesto, especialmente, con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el **(563)** tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la trasmisión del dominio.

286. Condonación y remisión. — Es indudable que el poder legislativo puede dictar leyes de condonación de tributos y sanciones fiscales, y por cierto que en nuestro país ha usado ampliamente esta facultad en numerosas oportunidades y con diversos alcances. En cambio, no es unánime la opinión en cuanto a la posibilidad de que la administración efectúe remisión de deudas de esa índole; en Italia se considera, generalmente, que existe prohibición absoluta al respecto, en tanto que otras legislaciones la autorizan con restricciones.

En la Argentina está permitida y desgraciadamente se la practica con demasiada frecuencia, con injuria de principios éticos.

287. Imposibilidad de cumplir. — Una de las formas de extinción de las obligaciones civiles es la imposibilidad de cumplir sin culpa del deudor, que incluye, entre otras causales, la pérdida de la cosa debida (Cód. Civ., art. 888 y arts. 890 y ss.). Es opinión generalizada que ella no encuentra aplicación en las obligaciones fiscales ^{10°}, pero la materia requiere algún esclarecimiento y es posible su admisión, por lo menos en ciertas situaciones.

Por lo común se parte de la base de que la obligación tributaria tiene por objeto una suma de dinero y en tal supuesto, naturalmente, no puede ocurrir la situación prevista por el derecho privado. Pero, si esto es exacto en la mayoría de los casos, no debe olvidarse que aun en la economía monetaria característica de nuestra época, ciertos tributos son fijados

en especie, principalmente por razones extrafiscales, en cuyo supuesto puede extinguirse la obligación por pérdida de la cosa.

En diversos países existen contribuciones pagaderas en productos o cosas y no redimibles en dinero, por tratarse de una cuestión esencial vinculada con la organización económica; y en la Argentina también se aplicaron tributos en especie, instituidos con fines de **(564)** regulación económica, como la contribución en vino para evitar la baja de los precios, y aunque sean cosas fungibles, su desaparición por causas naturales (sequía, granizo, etc.) determina la extinción de la obligación. No se trata de una obligación en dinero, que puede pagarse en especie y que por cierto no desaparecería por la pérdida de la cosa fungible — que podría ser reemplazada por otra—, sino de una obligación que inexcusablemente debe satisfacerse con la cosa misma. Repugnaría al principio de justicia, que quien deba entregar una parte de su cosecha, p. ej., y sufre la pérdida de ella por razones climáticas, deba procurarse la cosecha ajena para satisfacer la deuda hacia el Estado; aparte de lo inequitativo de la situación, importaría desnaturalizar la obligación cuyo objeto era, repetimos, no una cantidad cualquiera de productos obtenibles en el mercado, sino ciertas y determinadas cosas no reemplazables por otras, por las razones expuestas.

Por cierto que el caso es excepcional, pero permite decir que en determinadas situaciones, la obligación tributaria puede extinguirse por imposibilidad de su cumplimiento sin culpa del deudor.

288. Prescripción. — En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro Código Civil con carácter general (arts. 3947 y 3951).

Mas antes de examinar en detalle la institución, nos detendremos en el pretendido distingo entre prescripción y caducidad que efectúan algunos autores. Sostienen éstos, en efecto, que debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de caducidad por el trascurso del tiempo; y el derecho a cobrar el tributo, que puede extinguirse por prescripción, con el significado que tiene en derecho civil.

NORMATIVA

Capítulo V: Extinción

[Código Tributario]ⁱⁱⁱ

Sección Primera: Disposición general

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

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Confusión;
- d) Condonación o remisión; y
- e) Prescripción.

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación.

Sección Segunda: Pago

Artículo 36.- **Obligados al pago.** El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.

Artículo 37.- **Pago por terceros. Subrogación.** Los terceros extraños a la obligación tributaria, también pueden realizar el pago, en cuyo caso se opera la subrogación correspondiente; y la acción respectiva se debe ejercer por la vía ejecutiva. Para este efecto tiene carácter de título ejecutivo la certificación que expida la Administración Tributaria.

Artículo 38.- **Aplazamientos y fraccionamientos.** En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo. (Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

Artículo 39.- **Lugar, fecha y forma de pago.** El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o, en su defecto, el reglamento respectivo. La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales.

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

Artículo 40.- Plazo para pago

Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas deben pagarse el tributo que se determine así como los pagos parciales establecidos en el artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, 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 treinta 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 los casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos.

Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios, estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley N.º 6227, Ley General de la Administración Pública.

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

Artículo 41.- **Retención o percepción por terceros.** Existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en la fuente previstos en el artículo 23 de este Código.

La percepción de los tributos se debe hacer en la misma fuente que los origina, cuando así lo establezcan las leyes.

Artículo 42.- **Facultad para disponer otras formas de pago.** Cuando el Poder ejecutivo considere, con base en la experiencia derivada de su aplicación, que las disposiciones relativas a las formas de pago de los tributos previstas por las leyes tributarias, no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, puede variarlas mediante decreto emitido por conducto del Ministerio de Hacienda.

Artículo 43.- **Pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición**

1.- Créditos por pagos indebidos: los contribuyentes y responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones e intereses. Solo se reconocerán intereses, si el pago fue inducido o forzado por la Administración Tributaria, en cuyo caso serán intereses del tipo establecido en el artículo 58. Dicho interés correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente.

2.- Créditos por pagos debidos: los contribuyentes y responsables tendrán acción para reclamar la restitución de los pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a su favor, pagos a cuenta, siempre que no exista deber de acreditación para el pago de nuevas deudas, según la normativa propia de cada tributo. En estos casos, la Administración deberá reconocer un interés igual al establecido en el artículo 58 de este Código, interés que correrá a partir de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud de devolución, si no se ha puesto a su disposición el saldo a favor que proceda de conformidad con la normativa propia de cada tributo.

En todos los casos, la acción para solicitar la devolución o compensación prescribe transcurridos cuatro años a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito. Transcurrido el término de prescripción, sin necesidad de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, no procede devolución ni compensación alguna por saldos acreedores.

De previo a ordenar la devolución de un crédito, la Administración Tributaria podrá compensar de oficio, conforme se indica en el artículo 45 de este Código, en cuyo caso se restituirá el saldo remanente a favor, si existe.

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 44.- **Imputación de pagos.** Los contribuyentes y los responsables deben determinar a cuáles de sus deudas deben imputarse los pagos que efectúen cuando éstos no se hagan por medio de los recibos emitidos por la Administración Tributaria. En su defecto ésta debe imputar los pagos a la deuda más antigua.

La Administración debe establecer la imputación, cuando le sea factible, sobre la base de que para cada impuesto haya una cuenta corriente. A ella se deben aplicar, asimismo, todos los pagos que se hagan sin recibos emitidos por la Administración, por orden de antigüedad de sumas insolutas.

Sección Tercera: Compensación

Artículo 45.- **Casos en que procede**

El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas

tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a períodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo. Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

Tratándose del impuesto general sobre las ventas y el selectivo de consumo serán también compensables las deudas o los créditos que por concepto de estos tributos se generen en trámites aduaneros, con los generados ante la Dirección General de Tributación.

También, son compensables los créditos por tributos con los recargos y las multas firmes establecidos en este Código.

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 46.- *Procedimientos para la compensación.* Para cumplir con lo dispuesto en los artículos 43 y 45 de este Código, la Administración Tributaria establecerá, reglamentariamente, los procedimientos necesarios, garantizando en todos sus extremos el derecho del acreedor.

(Así reformado por el inciso c) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Artículo 47.- *Devolución.* La devolución podrá efectuarse de oficio o a petición de parte, siguiendo los trámites y procedimientos que reglamentariamente se establezcan.

(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 27 aparte d) de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

No procede devolución alguna por saldos acreedores correspondientes a períodos fiscales respecto de los que haya prescrito el derecho del Fisco para determinar y liquidar el tributo.

Toda devolución por concepto de tributos, incluso los intereses respectivos, entre otros cargos, si existen, independientemente del ejercicio económico en que se generó el crédito, se efectuará con cargo a la partida de ingresos del ejercicio económico en que se ejecute la devolución.

(Así reformado el párrafo 3) y 4) anterior por el artículo 2° de la ley N° 8981 del 25 de agosto del 2011)

El Director General de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, deberán emitir y firmar toda resolución referida a la devolución de saldos acreedores o su crédito, originados por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones, intereses o cualquier otro saldo, reclamado para la restitución de lo pagado indebidamente, por concepto de tributos a favor de los contribuyentes o responsables.

(Así adicionado el párrafo anterior por el artículo 27 aparte d) de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 7900 del 3 de agosto de 1999)

Artículo 48.- (Derogado por el artículo 5°, inciso a), de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

(Nota de Sinalevi: El contenido del presente artículo se mantendrá vigente hasta el 30 de setiembre del año 2000, de acuerdo con el Transitorio III de la ley N° 7900. Las solicitudes de cesión a terceros realizadas antes de la derogación del artículo 48 deberán tramitarse de conformidad con dicho artículo)

Sección cuarta: Confusión

Artículo 49.- *Cuándo se opera.* Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.

Sección Quinta: Condonación o remisión

Artículo 50.- **Procedimientos.** La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley. (Así reformado por el artículo 1 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995)

Sección Sexta: Prescripción

Artículo 51.- **Términos de 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.

El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.

Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado. (Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 52.- **Cómputo de los términos.** El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

Artículo 53.- **Interrupción o suspensión de la prescripción**

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

- a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa, a que se refiere el artículo 126 de este Código, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del acto administrativo determinativo de la obligación tributaria.
- b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.
- c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.
- d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.
- e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda.
- f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.

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

El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria se suspende por la interposición de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado. (Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

Artículo 54.- **Interrupción especial del término de prescripción.** En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se

interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.

Artículo 55.- **Prescripción de intereses.** La prescripción de la obligación tributaria extingue el derecho al cobro de los intereses.

Artículo 56.- **Repetición de lo pagado para satisfacer una obligación prescrita.** Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con o sin conocimiento de la prescripción.

JURISPRUDENCIA

1. La prescripción de la obligación tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{iv}

Voto de mayoría:

“VII.- SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Ya este Tribunal ha tenido la oportunidad de referirse al instituto de la prescripción en materia tributaria. Así, en sentencia N° 1293-2010 de las 14:00 horas del 12 de abril de 2010 (reiterada, entre otras, en la N° 2970-2010 de las 13:00 horas del 10 de agosto del mismo año y, muy recientemente, en la N° 194-2012-VI de las 9:00 horas del 20 de setiembre en curso), se indicó que este instituto propende a la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. Como figura con eficacia preclusiva, permite el nacimiento de una nueva situación jurídica a partir del acaecimiento de ciertos presupuestos. Precisamente en esta línea, el artículo 35 del Código Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) establece la prescripción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria. Ahora bien, la prescripción depende, para su ocurrencia de tres factores básicos: primero, el decurso del tiempo fijado por ley para el fenecimiento de un determinado derecho que el mismo ordenamiento jurídico otorga. Segundo, la inercia del titular del derecho de hacerlo valer dentro del espacio temporal dentro del cual el marco normativo le otorga tutela y, tercero, la defensa de la persona a favor de quien corre la prescripción negativa, de hacerla valer, mediante excepción. La concurrencia de los tres factores permite surgir el efecto liberatorio de la prescripción. Se trata de presupuestos concurrentes que de no estar, no podrán generar esa consecuencia extintiva para el acreedor y liberatoria para el deudor. Respecto de su fundamento ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia N° 840-F-S1-2009 de las 10:20 horas del 13 de agosto de 2009, que

“... 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". (En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos No. 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y No. 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001, de esa misma Sala.)

Debe tenerse presente que el CNPT regula diferentes supuestos de prescripción según se trate de la fase determinativa o cobro del tributo (artículo 51), la potestad sancionadora tributaria (numeral 74) o del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas (ordinal 43); siendo de interés para el *sub examine*, como se verá, el primero.-

VIII.-

La sociedad actora considera que el hecho de que entre la notificación a ella de los oficios número F-ATC-C 63-2003 del 3 de marzo del 2003 y F-ATC-210-2003 del 15 de mayo del 2003 (notificado el día 17 del mismo mes y año), hayan transcurrido más de dos meses, hace que la comunicación del inicio de las actividades de fiscalización (mediante documento N° 1971000108165 del 12 de febrero del 2003, notificado el día siguiente) no tenga efecto interruptor de la prescripción para determinar los tributos correspondientes al período fiscal 2001, que comenzó a contar el 1 de enero del 2002 y expiró el mismo día del año 2005. En consecuencia, puesto que dicha determinación no culminó sino con el dictado de la resolución determinativa DT-03-R-027-2006 de las 8:02 horas del 7 de diciembre del 2006, estima que para este momento habría expirado el plazo legal establecido al efecto (esto último así lo interpreta el Tribunal, ya que el alegato planteado en realidad no es claro al respecto). Ahora bien, el artículo 51 del CNPT estipula, en lo que interesa:

“Artículo 51.-

Términos de prescripción

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

(...)”

Por su parte, el ordinal 52 expresa:

“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.”

El tema de las causales de interrupción aparece regulado en el ordinal 53 del CNPT, que señala:

“Artículo 53.-

Interrupción o suspensión de la prescripción

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

a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 de este Código.

b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.

c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.

d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda.

f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.

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

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

Y, finalmente, resulta de relevancia el artículo 54 *ibídem*, que reza:

“Artículo 54.-

Interrupción especial del término de prescripción

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

Ahora bien, la cuestión aquí planteada fue abordada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), en su resolución N° T.F.A. N° 569-2011 de las 10:30 horas del 5 de octubre del 2011, del modo siguiente:

“De acuerdo a lo que yace en el expediente, esta Administración Tributaria hace ver que la oficina auditora en fecha 13 de febrero 2003 comunicó el Inicio de la Actuación Fiscalizadora

n° 1971000108165 y en fecha 6 de marzo del 2003 mediante oficio FATC-63-2003, le informa a la contribuyente la suspensión de la misma a partir del 3 de marzo del 2003 y también en acató (sic) al mismo artículo en fecha 17 de mayo del 2003 mediante oficio F-ATC-210-2003 le comunica la reanudación de la actuación fiscalizadora a partir del 19 de mayo del 2003. Cabe también indicar que la actuación fiscalizadora realmente se inicio (sic) posterior al comunicado de reanudación, porque no existen hojas de trabajo entre las fechas 13 de febrero 2003 y el 2 de marzo del 2003, que evidencien alguna actuación practicada en ese lapso de tiempo, únicamente lo que yace es la citada comunicación de inicio. El estudio se reanudó a partir del 19 de mayo del 2003 y en fecha 25 de setiembre del año 2003 le fue notificado el Traslado de Cargos y Observaciones N° 2751000048264 del Impuesto sobre la Renta del período 2001 y dentro del plazo de los 30 días hábiles otorgados por el artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para interponer el reclamo, la contribuyente presentó el documento de reclamo contra dicho traslado. De acuerdo al artículo 53 del Código en cita, el reclamo es el acto que interrumpe la 'Prescripción' que a la letra indica: 'El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:... f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código'. Así las cosas, en el presente caso a criterio de esta Administración Tributaria la prescripción no es aplicable."

IX.-

De la correlación de normas del CNPT hecha arriba, este órgano colegiado estima que la prescripción invocada es improcedente y debe rechazarse, aunque con distinto fundamento al manifestado por el TFA. En efecto, no existe controversia en que el cómputo del plazo preclusivo para la determinación de las obligaciones tributarias de la demandante para el período fiscal 2001 inició el 1 de enero del 2002 y, en principio, expiraba el 1 de enero del 2005. Incluso, para efectos de argumentación, es dable aceptar la tesis de aquélla, en el sentido de que los más de dos meses transcurridos entre la comunicación de los oficios relativos a la suspensión de las actuaciones, número F-ATC-C 63-2003 del 3 de marzo del 2003 y F-ATC-210-2003 del 15 de mayo del 2003 (notificado el día 17 del mismo mes y año), tuvieron la consecuencia de que la comunicación del inicio de las actividades de fiscalización (mediante documento N° 1971000108165 del 12 de febrero del 2003, notificado el día siguiente) no surtiera el efecto interruptor de la prescripción previsto en el inciso a) del artículo 53 del CNPT. Aun bajo esas circunstancias, lo cierto es que mediante memorial presentado el 5 de noviembre del 2003 a la Administración Tributaria de Cartago, la aquí promovente impugnó el Traslado de Cargos número 2751000048264, del 23 de setiembre anterior y que le había sido notificado el 25 del mismo mes y año: véase los hechos probados 4) y 5). Dicha impugnación –formulada conforme al artículo 145 *ibídem*– no constituye otra cosa más que una suerte de recurso de revocatoria, pues aun cuando dicha norma no lo califique de tal, indudablemente posee la naturaleza jurídica de un recurso, en los términos del numeral 348 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) supletoriamente aplicable, pues contiene una petitoria de revisión del acto cuestionado. Así las cosas, tal gestión produce el efecto de la interrupción especial a que alude el ya citado artículo 54 del CNPT, conforme al cual el plazo preclusivo comenzaría a correr a partir del 1 de enero del siguiente año calendario, que en el caso concreto fue el 2004, por lo que vencería nuevamente el 1 de enero del 2007. Desde esta óptica, la resolución determinativa DT-03-R-027-2006 de las 8:02 horas del 7 de diciembre del 2006 fue dictada en tiempo y la prescripción alegada debe denegarse."

2. Presupuestos, efectos y normativa aplicable en la prescripción de tributos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]v

Voto de mayoría

“IX.- SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Ya este Tribunal ha tenido la oportunidad de referirse al instituto de la prescripción en materia tributaria. Así, en sentencia N° 1293-2010 de las 14:00 horas del 12 de abril de 2010 (reiterada, entre otras, en la N° 2970-2010 de las 13:00 horas del 10 de agosto del mismo año), se indicó que este instituto propende a la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. Como figura con eficacia preclusiva, permite el nacimiento de una nueva situación jurídica a partir del acaecimiento de ciertos presupuestos. Precisamente en esta línea, el artículo 35 del Código Normas y Procedimientos Tributarios establece la prescripción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria. Ahora bien, la prescripción depende, para su ocurrencia de tres factores básicos: primero, el decurso del tiempo fijado por ley para el fenecimiento de un determinado derecho que el mismo ordenamiento jurídico otorga. Segundo, la inercia del titular del derecho de hacerlo valer dentro del espacio temporal dentro del cual el marco normativo le otorga tutela y, tercero, la defensa de la persona a favor de quien corre la prescripción negativa, de hacerla valer, mediante excepción. La concurrencia de los tres factores permite surgir el efecto liberatorio de la prescripción. Se trata de presupuestos concurrentes que de no estar, no podrán generar esa consecuencia extintiva para el acreedor y liberatoria para el deudor. Respecto de su fundamento ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia N° 840-F-S1-2009 de las 10:20 horas del 13 de agosto de 2009, que: *“... 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". (En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos No. 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y No. 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001, de esa misma Sala.)

Debe tenerse presente que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula diferentes supuestos de prescripción según se trate de la fase determinativa o cobro del tributo (artículo 51), la potestad sancionadora tributaria (numeral 74) o del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas (ordinal 43); siendo de interés para el *sub examine*, como se verá, el primero.-

X.- Ahora bien, analizados los argumentos de ambas partes, el Tribunal se inclina por acoger los de la representación estatal. En efecto, para una correcta solución del aspecto planteado, se debe partir de un cuidadoso análisis de lo establecido en el párrafo primero del artículo 51 del CNPT, cuando estipula:

"Artículo 51.- Términos de prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

(...)"

Nótese, pues, que la norma claramente habla de dos plazos claramente diferenciados: uno para determinar la obligación tributaria y otro para exigir el pago del tributo y sus intereses. Está claro que ambos lapsos comienzan a correr en paralelo, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquél en que el tributo debe pagarse, conforme al ordinal 52 del mismo Código. Bajo estas circunstancias, los dos plazos bien podrían también expirar simultáneamente, pues en caso de que un contribuyente no cumpla con su deber de declarar y pagar el tributo y la Administración no accione en tiempo sus potestades fiscalizadoras, precluirá tanto el ejercicio de la potestad determinativa respecto del tributo no satisfecho, como la cobranza. No otra cosa puede interpretarse de lo dispuesto en el citado artículo 51, por cuanto, al consumarse la prescripción por el transcurso del plazo sin que se haya configurado ninguna de las causas interruptoras previstas por el legislador, se crea una situación jurídica de certeza en favor del contribuyente, que opera como un límite al ejercicio de esas potestades de verificación y control. Si bien resulta evidente que ello podría incidir negativamente en la adecuada recaudación de los tributos, en virtud de que al acaecer la prescripción extintiva algunas obligaciones tributarias resultaran no satisfechas, lo cierto es que –en cumplimiento del principio de legalidad– ese efecto negativo podría evitarse si la Administración Tributaria ejerce, en tiempo y en forma eficiente, los poderes–deberes que el ordenamiento jurídico le ha impuesto en esta materia. A la luz del principio de seguridad jurídica (de rango

constitucional, al igual que la potestad tributaria) y del propio numeral 51 ya citado, el ejercicio de las potestades de fiscalización y la acción para determinar la obligación tributaria no es ilimitado. Por el contrario, se impone la necesidad de limitarlas temporalmente ante situaciones jurídicas concretas. A juicio de este Tribunal, la prescripción extintiva constituye un límite lógico, razonable y una exigencia de equidad, en las relaciones jurídico tributarias, en las que, por cuestiones de certeza y seguridad jurídica, el legislador expresamente dispuso que la acción para determinar la obligación tributaria (y por ende, el ejercicio de potestades de fiscalización tendentes a esa determinación) está expuesto a su fenecimiento por el decurso del tiempo, si la Administración Tributaria no las ha ejercitado en tiempo. Empero, ello no ocurrirá en el supuesto de que, dentro del plazo correspondiente, la Administración Tributaria dé inicio a las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias o bien notifique el traslado de observaciones y cargos en los supuestos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, pues, en este caso y conforme al inciso a) del artículo 53 transcrito *supra*, se produce un efecto interruptor, cuya consecuencia –conforme al párrafo penúltimo *ibídem*– será que no se considere el tiempo transcurrido con anterioridad y “el término” comenzará a computarse de nuevo a partir del primero de enero siguiente. Hemos entrecomillado las palabras “el término”, porque en realidad no es uno solo, sino los dos plazos a que hicimos alusión líneas atrás; es decir, tanto el de determinación como el de cobro.-

XI.- Ahora bien, como acertadamente lo señala la representación estatal, la fase de determinación de la obligación tributaria concluye, según el artículo 121 del CNPT, cuando la Administración Tributaria dicta un acto, denominado “resolución determinativa”, *“que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”*. Dicha resolución – en caso de que concluya que sí existe una obligación tributaria insatisfecha– tendrá el efecto de imponer en mora al contribuyente y de exigirle el pago correspondiente. En este sentido y en lo que interesa al tema del cómputo de la prescripción, el dictado de la resolución determinativa efectivamente no está contemplado como una causal de interrupción –y tampoco tendría lógica alguno que lo estuviera– si del plazo de prescripción *“para determinar la obligación”* (que, recuérdese, es solo uno de los dos lapsos a que alude el artículo 51) se trata, justamente porque ese acto pone término a dicha etapa. En otras palabras, sería obviamente absurdo pretender que la ley diga algo así como que *“la resolución determinativa interrumpe el plazo para determinar la obligación”*, pues solo tiene sentido prever causas de interrupción de plazos que tengan la posibilidad de seguir corriendo.-

XII.- ¿Qué sucede, por el contrario, con el conteo del otro plazo de prescripción, o sea, el que está previsto *“para exigir el pago del tributo y sus intereses”*? En este caso, estima el Tribunal que la respuesta a la interrogante se desprende sin mayor esfuerzo de lo establecido en el inciso e) del mismo artículo 53 del CNPT, conforme al cual también interrumpe la prescripción *“La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda”*. Efectivamente, ya se ha expresado arriba que la resolución determinativa tiene la consecuencia de que impone en mora al contribuyente y constituye un requerimiento de pago del tributo insoluto, de manera que no podría existir duda alguna de que su notificación al contribuyente cae dentro de la categoría de una actuación administrativa *“tendente a ejecutar el cobro de la deuda”*. Por lo mismo,

tampoco hay razón para regularla separadamente como causal de interrupción, pues ello sería innecesariamente redundante. Su emisión –como ya se ha dicho que resulta obvio– pone fin al cómputo del plazo para determinar la obligación, momento a partir del cual solo continuará corriendo el plazo para cobrarla, el cual, interrumpido por la notificación de la resolución determinativa, reiniciará el primero de enero del año siguiente. En opinión de los suscritos, esta conclusión se reafirma si nos referimos a las regulaciones genéricas sobre la prescripción negativa o liberatoria del Código Civil, específicamente a su artículo 879, que expresa: *“Artículo 879.- La prescripción negativa se interrumpe también por cualquier gestión judicial o extrajudicial, para el cobro de la deuda y cumplimiento de la obligación.”*

XIII.- Bajo las consideraciones previas, este Tribunal concluye que la resolución N° 312-2009 de las 9:00 horas del 17 de setiembre del 2009 de la Sala Primeradel Tribunal Fiscal Administrativo, efectivamente está viciada de nulidad, pues se sustenta en un motivo ilegítimo, resultado de valorar de modo incorrecto lo dispuesto en los numerales 51 y 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esto, a su vez, determina que su contenido (acoger la excepción de prescripción opuesta por la contribuyente recurrente y aquí accionada) sea ilegal y lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado, obligando a estimar la demanda en la forma en que ha sido planteada.”

3. Las variaciones de los plazos de prescripción de tributos producto de las reformas legales

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vi}

Voto de mayoría

“IV).- SOBRE EL FONDO: Se estima oportuno recordar, en primer término, que de conformidad con el artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la prescripción es uno de los medios por los que se extinguen las obligaciones tributarias, que mediante ella, se sanciona la inactividad de la Administración para exigir el pago del tributo, y que se regula en general, en los numerales 51 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo.-

Encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues evita la protección indefinida de derechos que no se ejercen por su titular, ni se reconocen por el obligado, de forma que según lo expresado, ninguna obligación -y menos aún las de orden tributario-, puede calificarse como imprescriptible.-

En esta materia, la Administración cuenta con un plazo determinado por ley, para recuperar los dineros no pagados por ese concepto, transcurrido el cual, queda sujeto a la voluntad del administrado, que bien puede invocar esa causal en su defensa.-

El término para que ésta se produzca, ha variado a través de los años, y particularmente en la década de los noventa, en donde sufrió cambios de importancia, que merece la pena citar, aunque sea como simple referencia.-

Así las cosas, cabe mencionar que hasta la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria número 7535, publicada el catorce de setiembre de mil novecientos noventa y cinco, los

artículos 51 y 52 del Código la establecían en tres años, pudiendo extenderse a cinco para los contribuyentes no registrados ante la Administración Tributaria, o que estándolo, no hubieren presentado las declaraciones juradas a que estuvieren obligados; que se computan en cualquier caso desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquél en que el tributo debe pagarse.-

La indicada ley 7535, por su parte, modificó el numeral 51 y fijó un término único de cuatro años.-

Además se dispuso, en el Transitorio III, que esa reforma no era aplicable a las obligaciones cuyos hechos generadores se inicien con anterioridad a la vigencia de la ley.-

Esa disposición se reformó, nuevamente, por ley 7900 del tres de agosto de mil novecientos noventa y nueve, que en lo esencial, volvió al sistema anterior a la 7535, y que se mantiene a la fecha. Dice: "*Artículo 51. Términos de la prescripción. La acción de la Administración para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo o sus intereses. El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones de este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado*" .- El artículo 52 ídem, dispone además, que: "*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*". En el caso concreto, ni el artículo 9 de la Ley 7088, ni el Reglamento del Impuesto de la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, número 18.884-H, establecen nada sobre el tema, por lo que las normas antes transcritas son las que deben servir de parámetro para resolver este diferendo. Así lo entendió la Dirección de Cobros Judiciales del Ministerio de Hacienda, lo acepta la parte actora y lo reafirma el representante estatal.- El tema de este proceso, en todo caso, gira en torno a la correcta interpretación que debe hacerse de ellas, lo que se hace de seguido, pues en concreto, la cuestión que se debate se limita, en lo esencial, a determinar la fecha de inicio del cómputo de plazo trienal previsto en la última de estas disposiciones, dado que la empresa aduce que debe empezar el primero de enero del dos mil cuatro, en tanto que la Administración Tributaria, en la tesis que defiende el personero estatal, estimó que es el primero de enero del dos mil cinco.-

V).- Este Tribunal, luego de revisar las probanzas aportadas, las normas aplicables y los alegatos de ambos intervinientes, estima que le asiste razón a la actora, por las razones que se exponen a continuación.-

El impuesto en análisis está previsto en el artículo 9 de la Ley número 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete y sus reformas, es de tipo anual -va del primero de noviembre al treinta y uno de octubre del siguiente-, y en lo que interesa, grava la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil (inciso a). Su hecho generador es justamente la propiedad de la aeronave, que ocurre inicialmente en el momento de la adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción (inciso b).- Los obligados son los propietarios del bien, sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho (inciso c).-

Además, el tributo se paga una sola vez en el período, ese monto no será deducible del impuesto sobre la Renta (inciso d), y su cancelación es necesaria para darle curso al traspaso de la aeronave (inciso e).-

En cuanto al cálculo, la ley dispone que las tarifas son progresivas y que el impuesto se pagará sobre el valor que tengan las aeronaves en el mercado interno, según la lista que el

Poder Ejecutivo emitirá, por decreto año, carrocería y estilo (inciso f). En cuanto al pago propiamente dicho, se prevé que este se hará conforme se disponga en el reglamento (inciso g) y que el atraso en la cancelación 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.-

VI).-Especial interés reviste el tema de la fecha en que debe pagarse el impuesto, pues de conformidad con el artículo 52 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es esa circunstancia la que determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción. La ley 7088, como se dijo, remite al Reglamento y éste, a su vez, en su artículo 9, párrafo primero, establece que: *"Artículo 9º.-Pago del impuesto. El pago del impuesto se determinará con base en los datos respectivos, registros de los vehículos y la lista establecida con sus correspondientes valores, aplicando la tabla indicada en el artículo 8º de este Reglamento. El pago se hará durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos"*, lo que significa entonces, que la cancelación debe hacerse durante los dos primeros meses del período fiscal, que comienza el primero de noviembre de cada año y culmina el treinta y uno de octubre del año siguiente.- Para lo que interesa al sub examine cabe indicar, que en concordancia con lo dicho, si el impuesto del período fiscal dos mil cuatro, se tenía que pagar a más tardar el treinta y uno de diciembre del dos mil tres - como lo aceptan ambas partes-, y si el artículo 52 del Código Tributario expresa, con absoluta claridad, que el cómputo de la prescripción inicia **el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse**, no hay otra alternativa más que concluir que la fecha de inicio es el primero de enero del dos mil cuatro y que el término perentorio feneció el primero de enero del dos mil siete, tal y como se alega en la demanda.- Los alegatos que en sentido contrario formula el señor Procurador son de suyo respetables, pero este órgano colegiado no los comparte.- En realidad, no es cierto que como se trata del período dos mil cuatro, el conteo deba iniciarse el primero de enero del dos mil cinco, pues ello iría contra el texto del numeral 52 antes citado, que no contiene ningún concepto oscuro, y que dada su redacción, no permite la interpretación propuesta por el Estado. El impuesto, se reitera, debió pagarse el treinta y uno de diciembre del dos mil tres a más tardar, pues de lo contrario, empezarían a generarse multas y recargos, como efectivamente le fueron cobradas -indebidamente valga acotar-, a la actora, y por eso, como debía pagarse en el dos mil tres, la fecha de partida es el primero de enero del dos mil cuatro y ninguna otra.- El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para efectos de prescripción, nada dispone acerca del tipo de impuesto, ni hace referencia al período fiscal de éste; lo único que hace es indicar una fecha de partida, que es absolutamente clara e incondicionada, por lo que no es de recibo el alegato de que como el tributo debe pagarse por cuenta de un determinado período fiscal , el plazo prescriptivo se cuente una vez que éste finalizó, pues ello sería contravenir la voluntad del legislador, expresada diáfananamente en la norma.- Si para el caso del impuesto a la propiedad de aeronaves, se hubiera estimado que la prescripción debía contarse de una fecha distinta, o que era necesario relacionar la fecha del pago con el período fiscal, pues así debió haberlo indicado la ley, ya que el artículo 52 de repetida cita no permite ninguna de esas posibilidades, aunque éstas puedan considerarse "lógicas" o "razonables".- La norma jurídica debe interpretarse en el sentido que expresan sus palabras, y no puede extenderse a situaciones o extremos no previstos en ella, y menos aún bajo el pretexto de que resultan

"más justos" o "más lógicos", o porque "podrían verse afectados los intereses del Fisco".- La "lógica" del artículo 52 es una sola: que el plazo de prescripción empieza a correr **siempre** el primero de enero del año siguiente a aquél en que el impuesto debe pagarse, y en el caso concreto esto último, es decir, el pago, debió producirse durante el dos mil tres, por lo que los tres años iniciaron el primer día del dos mil cuatro.- Lo mismo cabe decir del alegato de que, "*... independientemente de la fecha de pago del tributo, la vigencia de ese pago liberador de la obligación lo va a ser por año relacionado con el período fiscal, y es lógico concluir que el primero de enero del año calendario siguiente no es otro que aquél que empieza cuando ya ha vencido la vigencia o período que se había cancelado (...)*".- De aceptarse esta última tesis, se abandonaría por completo la fecha de inicio prevista en la ley, y se instauraría una completamente nueva y distinta, que sería, al decir del personero del Estado, el primero de enero del año siguiente -ya no del año en que el tributo debía pagarse-, sino de finalizado el período fiscal del tributo, lo cual, en concordancia con lo que se viene explicando, sería contrario al ordenamiento jurídico, por contraponerse enteramente al precepto que regula el inicio del plazo de prescripción de los tributos.-"

4. La figura del pago indebido en impuestos municipales

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vii}

Voto de mayoría

"III.-ALEGATOS DE LAS PARTES: 1) Alegatos del recurrente: Sin perjuicio de la literalidad de las argumentaciones realizadas por el recurrente y que han sido estudiadas en su totalidad por este órgano colegiado, como único agravio del apelante, este señala que realizó un pago indebido de una deudatributaria que correspondía a la sociedad Comercial Fuspesa S.A., cédula jurídica 3-101-024977 y que siendo un pago realizado por error, la entidad municipal le ha denegado revertir el pago y devolver el monto cancelado que asciende a la suma de cuatrocientos veintiséis mil setenta y dos colones con cinco céntimos (¢426.072.05). Señala que la actuación de la entidad municipal es injusta e improcedente, razón por la cual, peticiona revertir el criterio del Departamento de Gestión Tributaria de la Municipalidad de San José y ordenar que se le devuelva el dinero pagado equivocadamente y sin intención de pagar una cuenta de otro contribuyente que ni siquiera conoce (f. 24 a 26). **2) Alegatos de la Municipalidad:** La entidad municipal por su parte, señala en síntesis y sin perjuicio del estudio completo que ha realizado este Tribunal de todas sus argumentaciones, que el pago realizado por el aquí apelante constituye un buen pago, tomando en consideración que la Municipalidad no puede de ninguna forma, verificar en cada caso quién realizó los pagos. Sostiene además, que de conformidad con el artículo 37 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se está en presencia de un pago realizado por un tercero que tiene efectos subrogatorios, razón por la cual, no procede la devolución pretendida por el recurrente y solicita se rechace en todos sus extremos el recurso de apelación interpuesto y se mantenga lo resuelto por el ente municipal (f. 49 a 51).

IV.- DEL PAGO INDEBIDO: Como su nombre lo indica, pagar indebidamente es efectuar un pago que por circunstancias del caso no tenía por qué realizar quien se creía obligado a

hacerlo. El Código Civil en su numeral 803, al regular la figura - que como se verá más adelante, también está normada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 37-, señala que:

"El que, por error de hecho o de derecho, o por cualquier otro motivo, pagare lo que no debe, tendrá acción para repetir lo pagado."

Al analizar dicho numeral, el autor Fernando Montero Piña, señala:

" Cuando una persona recibe en calidad de pago una suma de dinero o cualquier otra prestación que no se le debe, está obligada a devolver la cosa recibida, pues falta causa legítima que justifique la apropiación que de ella se hiciera." (MONTERO PIÑA, Fernando. Obligaciones. PREMIA EDITORES, Primera Edición, 1999. San José, Costa Rica. Página 162). Como puede notarse, en el pago indebido hay ausencia de causa, razón por la cual, quien recibe lo que no le correspondía, se ve compelido a devolverlo. Así las cosas, el pago indebido genera un enriquecimiento injustificado, que obliga a quien lo recibe, a la devolución de lo pagado y genera en el pagador, el derecho a repetir lo cancelado, es decir, a recuperar lo indebidamente entregado. (Acción de repetición, de regreso o in rem verso. Ver Sentencia No. 06886-2001, de las dieciséis horas siete minutos del diecisiete de Julio del dos mil uno y Sentencia No. 05973-2001, de las catorce horas cuarenta y cuatro minutos del cinco de Julio del dos mil uno, ambos de la Sala Constitucional). Sobre este tema, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia señaló que: *"... la norma que sustenta la acción de regreso planteada por la institución actora, por el pago que estima indebidamente realizado, es el artículo 803 del Código Civil, por virtud del cual, quien por error de hecho o de derecho, o por cualquier otro motivo pagare lo que no debe, tendrá acción para repetir lo pagado. Esta disposición guarda armonía con el requisito de la "causa justa" que sustenta la validez de las obligaciones (artículo 627 del Código Civil), es decir, la causa que motiva y justifica una obligación, en este caso, de pago. Una obligación es válida y exigible, en la medida en que cumpla esas exigencias, por eso " Presupuesto de la repetición es que el pago fuese "no debido... La situación de que parte la ley, es que falte el deber de cumplimiento, porque ni por causa onerosa, ni por causa gratuita, quien haya cumplido estuviese obligado a ello; si ha cumplido porque una causa (aunque sea gratuita) de cumplir existía, estamos fuera de la figura del pago de lo indebido y de la respectiva acción de restitución..." (Sentencia No. 00604 de las nueve horas del 28 Abril de 2010).*

V.- SOBRE EL CASO CONCRETO: En el caso bajo estudio, ha quedado debidamente acreditado, que el apelante canceló a la Municipalidad recurrida, la suma de cuatrocientos veintiséis mil setenta y dos colones con cinco céntimos (¢426.072.05) por concepto de impuesto sobre bienes inmuebles adeudados por la sociedad Comercial Fuspesa S.A., cédula jurídica 3-101-024977 (hecho probado No. 3), que el mismo no es contribuyente de dicha entidad ni Representante Legal de la referida sociedad (hecho probado No. 2) y que al enterarse de su error, procedió a gestionar la devolución de los dineros cancelados al ente municipal, a lo cual esta última se negó (hecho probados Nos. 4 y 5). Así entonces, la discusión se centra, en si la Municipalidad recurrida tiene la obligación de reintegrar lo pagado por el recurrente, toda vez que éste no tenía la voluntad de realizarlo, pues ningún interés le movía a cancelar la deuda de la referida sociedad. La entidad local señala en su defensa, la existencia de un pago con efectos subrogatorios con fundamento en el artículo 37 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero olvida, que ello sólo es procedente cuando el tercero paga a sabiendas de que se encuentra cancelando una deuda de otro, porque de lo contrario se estaría en el supuesto del pago indebido, regulado en el

artículo 803 del Código Civil, que resulta de plena aplicación, en razón de una interpretación integral del Ordenamiento Jurídico. Líneas atrás, este Órgano Colegiado hizo expresareferencia a la regulación que de esta figura realiza el Código Civil. Al respecto ha de recordarse, que el artículo 803 supra citado, claramente contempla el derecho de recuperar lo cancelado que nace para quien por error, pagare lo que no debe, evidenciando con ello, que en tal caso hay una ausencia devoluntad en el pago y por ende una evidente falta de causa, lo que convierte el mismo, en un pago injustificado. Interpretado a contrario sensu, elreferido artículo nos permite concluir que todo pago realizado con pleno conocimiento y voluntad -sea efectuado sin error-, ha de considerarse buen pagoy por ende, la acción de regreso -in rem verso-, no opera en tal hipótesis. Partiendo de lo anterior y realizando una interpretación normativa sistemática, al analizar el artículo 37 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se observa que tiene el mismo sustento que el citado numeral del Código Civil. Es decir, esta norma tributaria también contempla la voluntad como factor determinante del pago realizado por terceros. De ahí la redacción que tiene lamisma y que a la letra señala:

*"Artículo 37.- Pago por terceros. Subrogación. Los terceros extraños a la obligación tributaria, también pueden realizar el pago, en cuyo caso se opera la subrogación correspondiente; y la acción respectiva se debe ejercer por la vía ejecutiva. **Para este efecto tiene carácter de título ejecutivo la certificación queexpida la Administración Tributaria.**"*

(destacado es propio).

Nótese como en la parte final de dicha norma, se establece que el carácter de título ejecutivo lo tendrá la certificación que expida la AdministraciónTributaria, al reconocer la existencia del pago de un tercero y al pretender este tercero, en un momento posterior, recuperar lo pagado. De lo anterior, resulta claro que la norma está diseñada sobre una base de pleno conocimiento, tanto del pagador como de quien recibe el pago, de que se estácancelando un adeudo tributario por quien no es en ese momento deudor del mismo. Conocimiento pleno, que en el caso de marras se echa de menos, pues ha de recordarse, que se tuvo como un hecho indemostrado, que *"el señor Monge Nicolaas tuviese la voluntad de hacer el pago de los impuestos adeudados por Comercial Fuspesa S.A."* .

VI.- COROLARIO: Todo lo aquí señalado, permite concluir que no estamos en presencia de un buen pago, capaz de generar los efectos subrogatorios que señala la entidad municipal, sino que, por el contrario, nos encontramos ante un pago que al carecer de causa, se torna en indebido y por ello, se impone la anulación del acto apelado, con la consecuente obligación municipal de proceder a la devolución de lo pagado por el aquí recurrente."

5. Inaplicabilidad del principio de inmunidad fiscal a los tributos municipales

- *Improcedencia de la exención por interpretación analógica*

[Sala Primera de la Corte]^{viii}

Voto de mayoría

"III.- El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto activo de la obligación tributaria debe ser el mismo Estado. Sería ilógico un Estado creando tributos para cobrarse a sí mismo. El ente mayor asume una doble consideración de sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria cuya consecuencia sería la extinción de la obligación tributaria por confusión. De ahí la razón (artículo 49 del Código de normas y procedimientos tributarios) de establecer como causal de extinción de la obligación tributaria la confusión. Cuando el Estado pasa de ser sujeto activo a sujeto pasivo del tributo la obligación tributaria es inexistente pues no existe la relación intersubjetiva. Respecto del régimen municipal el principio de inmunidad fiscal del Estado es inoperante. Son los Municipios, y no el Estado, el sujeto activo de la obligación tributaria. El Estado debe, por principio, pagar los tributos municipales. Para que opere la inmunidad fiscal -por confusión- la identidad subjetiva debe ser plena. Si el tributo es estatal es el mismo Estado el sujeto pasivo de la relación. Si el tributo es Municipal es el Municipio el sujeto pasivo de la relación. No podría operar la confusión si el sujeto activo del tributo es un ente menor -como lo son las Municipalidades- y el pasivo es el Estado porque la identidad subjetiva no se configura. En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos, contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 ibídem). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de

dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Conforme ha señalado la Sala Constitucional las Municipalidades no formulan una mera proposición a la Asamblea, someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas (Sentencia N° 1631-91 de 15 horas y 15 minutos del 21 de agosto de 1991). Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida. El principio de legalidad afecta, de forma particularmente intensa, el tema de las exenciones tributarias. Conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en esta materia solo la ley puede otorgar exenciones (Artículo 5) y la "exención es la dispensa legal de la obligación tributaria" (Artículo 61). En consecuencia, únicamente por vía legal se puede eximir de la obligación tributaria al sujeto pasivo de la relación. La Ley debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tipos de tributos comprendidos, si la exención es total o parcial, y eventualmente su duración (artículo 62 ibídem). La actividad financiera de las Municipalidades está afectada por el principio de legalidad pues ellas están obligadas a recaudar todos los tributos autorizados por Ley. Las municipalidades no pueden exonerar del pago de impuestos, contribuciones o tasas sino mediante disposición legislativa (Artículo 81 del Código Municipal). Quien pretenda beneficiarse de exenciones en el pago de tributos municipales debe demostrar la legalidad del beneficio. Son muchas las leyes exonerativas de tributos municipales. El Código Municipal en su artículo 81 dispone: "Los servicios de recolección de basura, aseo de vías públicas o alumbrado público, que presten a instituciones educativas oficiales o semioficiales, comités de la Cruz Roja y Temporalidades de la Iglesia Católica estarán exentas de este pago, pero su costo será distribuido proporcionalmente entre todos los usuarios del servicio". La Ley Orgánica del Colegio de Farmacéuticos N° 15 de 29 de octubre de 1941 y sus reformas (artículos 3 y 7) dispone que ningún establecimiento que pague al Colegio, estará obligado al pago de impuestos por ese mismo concepto, pero sí deben pagar las patentes del caso cuando vendan otros productos. La Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social N° 17 de 22 de octubre de 1943 y sus reformas (artículo 58) exonera a la Caja de toda clase de impuestos directos o indirectos, inclusive de las contribuciones municipales. Las Juntas de Educación y Administrativas están exoneradas del pago de impuestos municipales y de algunas contribuciones, según Ley N° 181 de 18 de agosto de 1944 y sus reformas (Código de Educación) y Ley N° 2160 de 25 de setiembre de 1957 (Ley Fundamental de Educación). La Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional N° 1644 del 26 de setiembre de 1953 y sus reformas exonera de impuestos a los Bancos estatales. La Ley sobre Desarrollo de la Comunidad N° 5859 de 7 de abril de 1967 y sus reformas exonera a las Asociaciones de Desarrollo del pago de impuesto sobre los bienes que adquieran. La Ley de Fundaciones N° 5338 de 28 de agosto de 1973 las exime del pago de impuestos municipales, pero debe pagar las contribuciones especiales y tasas municipales. Las cooperativas están exentas de impuestos y tasas municipales pero solo para actos o requisitos tendientes a la formación, inscripción y modificación de estatuto (Ley de Asociaciones Cooperativas N° 6756 de 5 de mayo de 1982). Por Ley N° 6985 de 18 de abril de 1985 los templos y otros bienes de las Temporalidades de la Iglesia Católica fueron exonerados del pago de toda clase de impuestos y tasas nacionales y municipales. Las exenciones de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público quedaron vigentes en virtud del artículo 181 del Código Municipal. La interpretación en el

Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 *ibídem*) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 *ibídem*). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliamente las normas a ellas referidas. Atendiendo a esa interpretación restrictiva, el artículo 181 del Código Municipal, mantuvo en vigencia las leyes referidas a la exoneración de impuestos y contribuciones municipales a entidades de Derecho Público y no las relativas a la exoneración de tasas municipales. La Ley N° 21 del 25 de noviembre de 1942 (artículo primero) establece: "Estarán exentos del pago de la contribución urbana, cañerías, cloacas, y además obras ejecutadas por la Municipalidad o los Concejos de Distrito, las siguientes instituciones: Juntas de Protección Social, Juntas de Educación, Templos de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana, Residencias del Señor Arzobispo y de los señores Obispos, cementerios y facultades de la República". No puede interpretarse tal exención como comprensiva de los tributos denominados "tasas" porque lógicamente se está refiriendo a contribuciones municipales: caminos, cordón y caño, mantenimiento de caminos, cañerías, cloacas, etc.. Entonces no están comprendidas dentro de tales exenciones los servicios de limpieza, recolección de basura y alumbrado público, pues ellas no son contribuciones ni obras, sino servicios municipales, por lo que procede rechazar el recurso en su segundo agravio. Procede ahora analizar el primer agravio. Ello obliga necesariamente a determinar cuáles son las normas aplicables al cobro de impuestos, contribuciones o tasas municipales: las generales -invocadas en el recurso- del Código de normas y procedimientos tributarios, la Ley General de la Administración Pública y la Constitución Política o las especiales del régimen tributario de los municipios. Sobre el carácter general y especial de las normas esta Sala ha señalado: "Es importante descartar, desde ya, para desechar una errónea creencia común, que lo característico de una ley especial sea referirse a un grupo determinado de sujetos. Ello lo puede hacer también una de orden general, cuando crea ella misma, y regula, una categoría de aquéllos; por ejemplo, industriales dedicados a la exportación de artículos tradicionales. Ella misma, a través de sus disposiciones, permite el nacimiento a la vida jurídica de una categoría de sujetos, estableciendo para ellos un régimen jurídico particular. La ley especial, por su parte, y en relación con el ejemplo de comentario, lo que hace es distinguir, en su regulación, a un sujeto o grupo de éstos, dentro de la categoría creada por la ley general" (Sentencia N° 130 de las 14 horas y 30 minutos del 26 de agosto de 1992, reiterada en la N° 60 de las 14 horas y 50 minutos del 31 de agosto de 1993). Naturalmente la distinción es obligada pues en la interpretación normativa debe respetarse el principio general de Derecho de la prevalencia de la ley especial sobre la ley general. Evidentemente es al Código Municipal a quien le corresponde regular -como ley especial- todo el régimen tributario de las municipalidades en su triple modalidad de impuestos, contribuciones especiales y tasas (Artículos 81 a 104). Concretamente en cuanto a las tasas su vigencia rige a partir de su aprobación conforme a la ley y su publicación en el Diario Oficial (Artículo 85), debiendo revisarse por lo menos una vez al año (Artículo 89). Las tasas de servicios urbanos como alumbrado público, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes deberán ser pagadas por los usuarios aún cuando ellos no

demuestren interés en los mismos (Artículo 87). En cuanto al alumbrado público éste se aumentará, previa publicación en el Diario Oficial, conforme a las recalificaciones de las tarifas de energía eléctrica (Artículo 87). Las Municipalidades deben cobrar las tasas a los contribuyentes, sin necesidad de ningún procedimiento previo, poniéndolas al cobro en un solo recibo para su pago por períodos vencidos, y tienen un recargo por concepto de multa de 2% mensual -el cual nunca superará el 50% del monto adeudado-, debiendo el usuario en caso de atraso pagar también los intereses sobre esas sumas calculados al 2% mensual (Artículo 82). Para su cobro el Código Municipal le da carácter de título ejecutivo a las certificaciones expedidas por los Contadores Municipales, y contra ellas solo caben las excepciones de pago y prescripción (Artículo 84), fijándose el plazo para esta última en 5 años (Artículo 86). Las deudas derivadas de su falta de pago constituyen hipoteca legal sobre los respectivos inmuebles (Artículo 83). Consecuentemente frente a normas tan específicas para la materia tributaria municipal no encuentra esta Sala violación a los principios del debido proceso y de legalidad con quebranto a los artículos 132, 139 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios pues para este caso no se trata de impuestos determinables dentro del procedimiento ante la administración tributaria sino de tasas municipales vigentes, y para su cobro no es necesaria ni la previa notificación al administrado ni la realización de audiencias, sino solo su determinación como se efectuó; tampoco ha habido violación de los numerales 11, 12 y 13 de la Ley General de la Administración Pública porque el fundamento jurídico de las tasas municipales se encuentra en el artículo 170 de la Constitución, en el mismo Código Municipal y en su fijación legal debidamente publicada en La Gaceta, como tampoco la ha habido respecto del artículo 308 de la misma normativa general pues esa disposición se refiere al procedimiento ordinario; y mucho menos del artículo 11 constitucional pues - como se dijo- el fundamento de las tasas municipales está en la misma Constitución y en la normativa especial del Código Municipal."

6. Consideraciones acerca de la condonación de tributos por patente

[Tribunal Segundo Civil, Sección I]^{ix}

Voto de mayoría

“III.- Del análisis detenido de los autos se desprende que, mediante oficio de fecha 18 de agosto de 2005, el Licenciado Julio Cascante Tenorio, en su condición de Jefe de la Unidad Administrativa de la Municipalidad legalizante, le remitió una comunicado a la junta liquidadora en la que informaba que, con ocasión de que la actividad lucrativa del banco había cesado por su declaratoria de quiebra, se había decidido descargar los pendientes correspondientes al segundo trimestre y siguientes del 2005 y proceder a renunciar de oficio a las cuentas del banco. Con fundamento en dicho comunicado la junta liquidadora interpretó que se estaba condonando la suma de de quince millones ciento cincuenta y dos mil seiscientos sesenta y dos colones con cuatro céntimos, por concepto de patentes del segundo, tercero y quinto período del dos mil cinco y el monto de doscientos setenta y tres mil seiscientos doce colones con veinticinco céntimos, por concepto de intereses generados por dichas patentes durante ese período. La recurrente cuestiona esta

interpretación, pues aduce que lo condonado era lo correspondiente al segundo trimestre del 2005, pero no lo correspondiente a lo adeudado por el primer trimestre de ese año y no como lo entendió la junta liquidadora. Independiente de que la redacción del documento emitido por el funcionario Julio Cascante Tenorio, Jefe de la Unidad Administrativa del Municipio no sea muy clara y, por ende, haya generado la confusión que motiva la impugnación de lo resuelto, la verdad es que el Tribunal considera que de todas formas la condonación que interpreta la junta no podría hacerse. Ello porque al tratarse del cobro de tributos por patentes existe toda una normativa en el Código Tributario que establece el procedimiento para dicha condonación. Al respecto el numeral 5° de ese código dispone que todo procedimiento en materia de tributos esta reservada a la ley. De igual forma el 50 dispone ***“La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por la ley dictada con alcance general. Los accesorios solo por resolución administrativa dictada conforme a la ley ”***. (Lo destacado es nuestro). Con fundamento a esa norma, es evidente que a través del comunicado en cuestión no era posible condonar los tributos por patentes, como lo interpretó la junta, pues ello solo puede efectuarse a través de una ley. Tampoco sería posible condonar los intereses, pues como accesorios que son, solo pueden remitirse a través de una resolución administrativa. Así las cosas, procede revocar la resolución administrativa impugnada. En consecuencia, el crédito legalizado por la Municipalidad asciende **a la suma global de quince millones doscientos cuatro mil setecientos cuarenta y cinco colones con noventa y siete céntimos, más un dos por ciento de timbre de biodiversidad.”**

7. Extinción de la obligación tributaria: Condonación de lo adeudado a favor del Estado

[Sala Primera de la Corte]x

Voto de mayoría

"VII.- Sobre lo alegado por el recurrente, precisa indicar, en primer lugar, que el casacionista no menciona, con la claridad y precisión requeridas (artículos 596 párrafo 2 y 597 párrafo 2 del Código Procesal Civil) en qué consiste el quebranto del artículo transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria; por ello, tocante a dicha disposición, el recurso resulta informal. En segundo término, a la luz de la formulación del presente agravio, de darse, se estaría, únicamente, ante un quebranto directo de ley, incubado en una indebida interpretación del transitorio VI de la susodicha ley. Ello, al exigirse requisitos no contemplados en esa norma para no acogerse la pretensión subsidiaria y declarar condonados los tributos impugnados. En relación, es menester anotar lo siguiente. El Tribunal, en el considerando X de su sentencia, al pronunciarse sobre las pretensiones aducidas por la sociedad actora, indica lo siguiente: **"X).- Sobre las pretensiones.** Con fundamento en la argumentación precedente y siguiente, y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley del Impuesto de Ventas, y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, se rechazan por improcedentes tanto la pretensión principal de la actora, como la subsidiaria -pretendiendo obtener condonación de las deudas-. La pretensión subsidiaria se rechaza además por estólida e

inatendible, no existe un solo argumento técnico y serio al respecto, amén de que la actora no se encuentra en el supuesto de hecho adecuado para recibir los beneficios que estableció en su momento y con carácter transitorio (V y VI), la ley 7535 de Justicia Tributaria, que permite la condonación de deudas a favor del Estado remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, toda vez que han operado múltiples causas interruptoras de la prescripción.” (Lo subrayado no es del original). La norma en estudio, en su redacción original, preceptúa: “**TRANSITORIO VI.-** Se condonan los adeudos a favor del Estado, remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, salvo aquellos en los que haya sentencia firme.”. Al tenor literal de lo dispuesto por este canon, lleva razón el casacionista al afirmar que no requería alegar argumentos técnicos para su aplicación, pues sólo debíase constatar la adecuación del cuadro fáctico al supuesto de hecho por ella establecido; asimismo, que las alegadas causas interruptoras de la prescripción, invocadas por el Tribunal, resultan ajenas a lo dispuesto por esa norma, por cuanto, no se dispone plazo alguno para beneficiarse de esa condonación. Sobre este aspecto, precisa reparar en lo siguiente. Dicha norma resultó reformada por el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario, número 7543 del 14 de setiembre de 1995, la cual dispuso: “Se modifica la Ley de Justicia Tributaria en la siguiente forma: En el Transitorio VI, para que después de donde dice “... sentencia firme”, se incluya la oración “o se hubiera operado alguna causa interruptora de la prescripción.”. Empero la Sala Constitucional, mediante voto número 1703 de las 16 horas 33 minutos del 18 de febrero del 2000, en virtud de la Consulta Judicial facultativa formulada por el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José, declaró inconstitucional dicha reforma. En relación, dispuso dicho órgano jurisdiccional: “**IV.-** La segunda de las normas modificó la primera, restringiendo los motivos de condonación, impidiendo que se produjera cuando hubiera operado alguna causa interruptora de la prescripción. Tales causas pueden examinarse al tenor del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que indica: “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.” Así, la variación operada por el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario implicó que si se da alguna de las circunstancias ahí señaladas no se produce el perdón del adeudo tributario. Con ello, en efecto, se modificó de manera perjudicial el derecho que se adquirió con la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria, cuyo transitorio VI no sujetó la extinción de la deuda a ninguna condición adicional.

V.- Por otra parte, es importante hacer notar que las dos normas –el transitorio VI y el artículo 10- derivan efectos sobre situaciones que ya acontecieron, de modo que no puede entenderse que durante la vigencia inicial del transitorio VI se constituyeron derechos bajo determinado régimen y que con la modificación del artículo 10 seguirán surgiendo nuevos derechos, solo que sobre la base de un sistema legal ulterior. Con otras palabras, no se trata de una situación que siga desarrollándose de manera continua, sino de supuestos que se cumplieron en un espacio temporal anterior al de la vigencia de las dos normas. Así, al disponerse ciertas condiciones para ellos con la primera regulación, los afectó a todos y al pretenderse transformar con la segunda –tachada de inconstitucional- volvió a repercutir sobre todos los eventuales destinatarios de la norma, desmejorando, como se dijo, la situación en que los colocó la primera disposición normativa. En consecuencia, el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario resulta claramente inconstitucional por contradecir el artículo 34 de la Constitución Política y así debe declararse en esta sentencia.

VI.- Importa también dejar en claro que el problema que aquí se presenta no trata de normas interpretativas, pues para ejercer la competencia que en ese sentido otorga la Constitución Política a la Asamblea Legislativa en su precepto 121 inciso 1), debe ésta señalar de forma expresa que es en uso de esa atribución que está dictando la norma que contiene la interpretación auténtica.”

VIII.- Lo apuntado en el considerando anterior, sin embargo, no conlleva la quiebra del fallo. Como lo indicó el Tribunal, el cuadro fáctico del sub-lítem no se ajusta al supuesto de hecho señalado por el tantas veces citado transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria para que la sociedad actora se beneficiara de la condonación de los adeudos a favor del Estado, pero por las siguientes razones. La Sala Constitucional, en voto número 2581-99 de las 11 horas 18 minutos del 9 de abril de 1999, al resolver la acción de inconstitucionalidad interpuesta, entre otros, contra el susodicho artículo transitorio, resolvió: “**II.-** Sobre la constitucionalidad del Transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria. La norma se tacha de inconstitucional por contradecir el principio de igualdad, en la medida en que acuerda la condonación de obligaciones tributarias, solamente para aquellos sujetos cuya deuda se hubiera remitido a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda -actualmente a cargo de la Dirección General de Tributación Directa según el Decreto Ejecutivo número 25764-H del 3 de enero de 1997- a la fecha de entrada en vigencia del Transitorio. El texto original de la disposición señalaba: ... Según los actores el principio de igualdad compele a entender que la remisión de lo adeudado debe abarcar todas las obligaciones correspondientes a períodos fiscales anteriores a 1991, salvo aquellas declaradas por sentencia firme.

III.- De esta argumentación se debe reconocer que, en efecto, el legislador está obligado a obedecer el principio de igualdad cuando exime de deudas con el fisco. Sería erróneo sostener que esta competencia es irrestricta. Por el contrario, el principio en cuestión le veda disponer, por ejemplo, el perdón de las deudas de una persona específica. Así lo entiende el artículo 50 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al decir que la obligación de pagar los impuestos solo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general, enunciado que indudablemente deriva de la combinación del artículo 18 con el 33 de la Constitución Política, sobre igualdad frente a las cargas públicas.

IV.- Sin embargo, salta a la vista que no se trata aquí de una dispensa individual, sino de una dirigida a una colectividad. Y aquí importa destacar que nos movemos entre dos extremos. El primero sería la remisión específica de que se ha hablado -claramente inconstitucional-. Pero, por otra parte, es constitucionalmente válido que el legislador declare esta “amnistía” tributaria imponiendo algún parámetro o límite. Es decir, si bien está obligado a dar a la condonación alcances generales y el principio de igualdad de ninguna forma le impide -pero tampoco lo obliga a- decretarla en forma exageradamente amplia -como sería respecto de toda obligación tributaria en cualquier tiempo anterior al de la vigencia de la ley-, que sería el otro extremo, probablemente por razones de oportunidad y conveniencia inherentes al papel que juegan los tributos en el sostenimiento de las cargas públicas, nunca llegue a estipularse una dispensa tan radical. En todo caso, un juicio político de esta naturaleza es perfectamente compatible con las características de la función legislativa y escapa a la ponderación de este Tribunal. Aún así, es necesario el examen de constitucionalidad, bajo el entendido de que la barrera que el Poder Legislativo escoja interponer entre quienes se verán beneficiados con la condonación y quienes queden fuera de su alcance debe ser objetiva y razonable; y de que la previsión plural en sí misma no garantiza el derecho a la igualdad. La distinción en categorías o grupos puede también aparejar una discriminación, de modo que, como se dijo, cabe agregar aquí el estudio de la razonabilidad de la diferencia que la ley establece entre los destinatarios de la norma y quienes quedaron fuera de su alcance.

V.- Desde la óptica del problema concreto que plantean los actores surgen dos conglomerados frente al Transitorio VI: quienes tienen deudas con el Estado originadas en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991 remitidas a la Oficina de Cobros Judiciales y quienes tienen obligaciones similares, pero que todavía no han sido enviadas a la dependencia mencionada. La frontera, pues, para la condonación es el envío a la Oficina dicha. Los artículos 166 y 168 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios definen como competencias de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda el exigir los impuestos, tasas, contribuciones y otros rubros del Poder Central no sujetos a leyes especiales, así como de toda clase de créditos a su favor; disponer el ejercicio de la acción de cobro; decretar medidas cautelares bajo circunstancias excepcionales o solicitarlas a órganos jurisdiccionales; vigilar las gestiones cobratorias que tenga a cargo su personal; y disponer la cancelación de créditos prescritos o incobrables. Según lo señaló la Procuraduría General de la República al contestar su audiencia estas atribuciones nacen de un presupuesto inequívoco: la determinación de la obligación tributaria en sede administrativa está completa. ... En suma, la Asamblea Legislativa optó por condonar un grupo delimitable de obligaciones tributarias valiéndose de un parámetro objetivo y razonable, como es el estado de determinación que tienen en el momento en que se remiten a la Oficina de Cobros. No se estima, por tanto, que la diferenciación que surge a partir de ahí sea contraria al principio de igualdad y la acción, en cuanto a este extremo, debe desestimarse.” (Lo subrayado no es del original. En igual sentido, puede consultarse el voto de ese órgano jurisdiccional número 4449 de la 14 horas 52 minutos del 24 de mayo del 2000). La determinación de la obligación tributaria de la cual fue objeto la sociedad actora no está completa. De conformidad con el artículo 121 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

Precisamente, con el presente proceso se impugna la resolución número 210-P-2000 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas 5 minutos del 27 de junio del 2000, que es confirmatoria de la número R-1724-93 dictada por la Dirección General de la Tributación Directa a las 12 horas 12 minutos del 11 de octubre de 1993, mediante la cual se determinó a cargo de Fábrica de ropa íntima Ana Ltda. y para el período fiscal 90, un aumento respecto de la declaración de los impuestos sobre la Renta, General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo, de ¢3.315.729,45; ¢406.641,55; y, ¢786.144,35, respectivamente. Corolario, en el presente asunto se está ante una obligación tributaria frente al Estado en fase de determinación, lo cual implica que aún no ha llegado a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Tributación Directa. Así lo reconoce expresamente el recurrente en su libelo de casación (folio 119), al afirmar, en lo conducente: “No obstante que la sentencia nos ha sido hasta ahora adversa -aún tratándose de un proceso de esta naturaleza, que no es cobratorio sino declaratorio- y de la forma y estilo de fallar que emergen de la misma”(Lo subrayado no es del original). En consecuencia, no cumple la sociedad actora con el supuesto delimitante establecido en el artículo transitorio VI de la Ley número 7535 de 1 de agosto de 1995, “Ley de Justicia Tributaria”, el cual, se repite, consiste, entre otros, en que el adeudo haya sido remitido a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Tributación Directa. Ergo, no resulta de aplicación al sub-júdice.”

ⁱ Villegas, Hector Belisario. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Octava Edición. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Buenos Aires, Argentina. Páginas 375-383.

ⁱⁱ Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1993). Derecho Financiero. Derecho financiero. Volumen I. Quinta Edición. Actualizado por: Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Páginas 531-532, 559, 562-564.

ⁱⁱⁱ Asamblea Legislativa. Ley 4755 del 03/05/1971. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Fecha de vigencia desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Gaceta número 117 del 04/06/1971. Alcance: 56. Colección de leyes y decretos: Año: 1971. Semestre: 1. Tomo: 2. Página: 782.

^{iv} Sentencia: 00198 Expediente: 11-006196-1027-CA Fecha: 26/09/2012 Hora: 11:25:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.

^v Sentencia: 00194 Expediente: 11-002274-1027-CA Fecha: 20/09/2012 Hora: 09:00:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI.

^{vi} Sentencia: 00166 Expediente: 08-000040-0161-CA Fecha: 26/03/2008 Hora: 11:00:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III.

^{vii} Sentencia: 00297 Expediente: 11-002822-1027-CA Fecha: 26/08/2011 Hora: 09:45:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III.

^{viii} Sentencia: 00012 Expediente: 94-000012-0004-CA Fecha: 25/03/1994 Hora: 11:00:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

ix Sentencia: 00058 Expediente: 04-001554-0180-CI Fecha: 02/02/2009 Hora: 09:20:00 a.m.
Emitido por: Tribunal Segundo Civil, Sección I.

x Sentencia: 00249 Expediente: 00-000720-0163-CA Fecha: 14/04/2004 Hora: 11:15:00 a.m.
Emitido por: Sala Primera de la Corte.