



## Jurisprudencia sobre la Multa Tributaria y el Cobro de Intereses

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Infracción Administrativa Tributaria.
<b>Palabras Claves:</b> Multa, Sanción, Intereses, Mora, Recargo. Tribunal Contencioso Administrativo Sección Primera Sentencia 57-04, Sección Segunda Sentencia 234-05, Sección Tercera Sentencia 161-06, Sección Séptima 30-08, Tribunal Primero Civil Sentencia 29-14.	
Fuentes de Información: Jurisprudencia.	Fecha: 26/08/2014.

### Contenido

RESUMEN .....	1
JURISPRUDENCIA.....	2
1. Multas Tributarias, Mora, Recargo e Intereses .....	2
2. Carácter de los Intereses y Multas en Materia Tributaria.....	3
3. Aplicación Retroactiva de Multa y Sanciones en Materia Tributaria .....	8
4. Principio Non Bis Idem: Multa e Intereses .....	9
5. Sanción y Multa Tributaria .....	11

### RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la **Multa Tributaria y el Cobro de Intereses**, considerando el criterio externado por los Tribunales de Justicia Costarricense por medio de los Tribunales Primero Civil y Contencioso Administrativo en sus Secciones Primera, Segunda, Tercera y Séptima.

## JURISPRUDENCIA

### 1. Multas Tributarias, Mora, Recargo e Intereses

[Tribunal Primero Civil]<sup>i</sup>

Voto de mayoría:

"II. Los cuestionamientos del apelante deberán desestimarse. No existe motivo o razón sobrevenida para variar la propuesta consignada en el pronunciamiento recurrido. Incluso, más bien las argumentaciones de esa decisión judicial, se vienen a consolidar en mayor medida con la solución brindada a un antecedente muy similar por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el voto número 060 de las 09 horas 30 minutos del 30 de enero del año 2004, donde se consignó:

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

el porcentaje, por ende en cada caso ello incidirá en la suma a imponer. Definida su naturaleza, lo pertinente es definir si es factible aplicarlos de manera simultánea. Con respecto a este punto, en un fallo reciente la Sala expresó: "... ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser aplicadas en forma concurrente, se estaría castigando dos veces la misma conducta, lo cual, resulta a todas luces contrario al principio constitucional conocido como "non bis in idem" consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermeneútica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h, tal y como se dispuso en el fallo recurrido." (Sentencia N° 415 de 8 horas 30 minutos del 18 de julio del 2003).

V. Por lo expuesto queda claro que el recurrente no lleva razón, y que la interpretación de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su fallo, se encuentra ajustada a Derecho, pues interpreta correctamente estos preceptos y aplica acertadamente el principio non bis in idem, porque en la especie si se toma la posición de la Administración éste se violentaría. Consecuentemente, la Sala es del criterio que tanto los intereses como los recargos por mora sancionan una misma conducta, de ahí que cuando el administrado, solicita el cálculo de los impuestos atrasados, el Estado no puede cobrar junto a éstos intereses y recargos por mora. En suma no se trata de condonar una sanción por recargo, sino de la improcedencia de aplicar simultáneamente dos penas a una misma conducta". Razones descritas determinan la confirmatoria de la resolución apelada en lo que es objeto de alzada."

## **2. Carácter de los Intereses y Multas en Materia Tributaria**

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]<sup>ii</sup>

Voto de mayoría

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

"IV. Los agravios alegados se reducen al punto de determinar si es posible que la mora establecida en el artículo 76 del Código Tributario, pueda cobrarse en conjunto con los intereses del numeral 57 *ibidem* y la multa del ordinal 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario. Interesa determinar, si como lo sostiene el recurrente, su naturaleza es diversa y pueden coexistir, o si por el contrario lleva razón el Tribunal y, por tanto no es posible aplicarle a los administrados el porcentaje por morosidad que estipula el ordinal 76 citado, junto con los réditos del artículo 57. Esta Sala ya se ha pronunciado al respecto, aunque había expresado que no existía infracción al principio del *non bis in idem*, si se cobraban ambos rubros (sentencia N°948 de las 16 horas 20 minutos del 4 de diciembre del 2002), en la actualidad habiendo efectuado un nuevo estudio del marco jurídico se ha fallado en forma distinta, como se pasa a exponer. El artículo 76 citado, que luego pasó a ser el 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sancionaba la morosidad para los tributos determinados por resolución de la Administración Tributaria de la siguiente forma"...Los morosos tendrán un recargo del uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo y se calculará sobre las sumas sin pagar a tiempo...". El numeral 9 d (sic) *marras*, en lo que interesa estipula: "Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto". El ordinal 57 del Código Tributario en lo pertinente señala: "Intereses a cargo del contribuyente. El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo, un interés...". Es conveniente resaltar que, en las dos primeras normas transcritas la mora en el pago del tributo, está tipificada como una sanción, lo que difiere en ellas es el porcentaje, por ende en cada caso ello incidirá en la suma a imponer. Definida su naturaleza, lo pertinente es definir si es factible aplicarlos de manera simultánea. Con respecto a este punto, en un fallo reciente la Sala expresó: "... ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser contrario al principio constitucional conocido como "*non bis in idem*" consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermeneútica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h tal y como se dispuso en el fallo recurrido" (sentencia N°415 de 8 horas 30 minutos del 18 de julio del 2003). V.- Por lo expuesto queda claro que el recurrente no lleva razón y que la interpretación de la Sección

*Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su fallo, se encuentra ajustada a derecho, pues interpreta correctamente estos preceptos y aplica acertadamente el principio non bis in idem, porque en la especie si se toma la posición de la Administración éste se violentaría. Consecuentemente la Sala es del criterio que tanto los intereses como los recargos por mora sancionan una misma conducta, de ahí que cuando el administrado solicita el cálculo de los impuestos atrasados, el Estado no puede cobrar junto a éstos intereses y recargos por mora. En suma no se trata de condonar una sanción por recargo, sino de la improcedencia de aplicar simultáneamente dos penas a una misma conducta".*

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

*"IV. A juicio de esta Sala, un examen del contenido de los preceptos referidos lleva a la conclusión de que efectivamente, en ambas se contiene una sanción que deriva de un mismo hecho generador, entendido en la especie como el pago del gravamen fuera del tiempo establecido para tales fines, es decir, la moratoria en el cumplimiento de ese deber contributivo. En efecto, el numeral 13 inciso e) de la Ley no. 7088 en realidad, establece una multa cuando dentro del plazo de veinticinco días hábiles luego de suscrita, la escritura pública respectiva no sea presentada al registro respectivo para su inscripción. No obstante, como bien lo señala el Juzgado, cuando ya el tributo ha sido pagado, la falta de presentación genera responsabilidad del Notario, más no conlleva a tener el gravamen como no cancelado, por ende, por no concretarse el hecho generador de la multa, las sanciones no tendrían justificación. Así entonces, la causa que determina el castigo económico que dispone este mandato es el retraso en el pago del impuesto dentro del plazo debido. En este supuesto, el numeral de cita fija una multa con una alícuota del 10% por mes de retraso, aplicada sobre la base del impuesto a cancelar, sujeta a un límite cuantitativo constituido por el monto mismo de la deuda original. Por su parte, el entonces aplicable precepto 76, estatúa una sanción por la cancelación del tributo con posterioridad al plazo previsto (moratoria en el pago). Acá, ese precepto impone una sanción equivalente a un 1% de la suma adeudada por mes de retraso o fracción. A diferencia de lo que expone el casacionista, esta norma ostenta una naturaleza sancionatoria, que pretende castigar en términos económicos al sujeto pasivo que obligado a cancelar a favor del Fisco un determinado impuesto, no lo hace de manera oportuna, implicando por ende una infracción administrativa que conlleva a una pena monetaria en los términos señalados. No comparte esta Sala la afirmación genérica del casacionista, a su decir, sustentada en el voto no. 1486-98 de la Sala Constitucional, de que la multa que regula el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es de carácter sancionatorio, sino que al igual que los intereses que impone el ordinal 57 ibídem, pretende compensar la privación de los daños producidos al Fisco por no haber cancelado en forma oportuna el tributo. Respecto de los intereses, (tema que aquí no se discute) ese Tribunal referido ha indicado, entre otros en la resolución no. 6362-94 de las 15 horas 39 minutos del*

*primero de noviembre de 1994, que no se derivan de una potestad de sanción, sino que ostentan un carácter compensatorio. Por tal, pretende restituir por parte del deudor al Estado, del lucro o rentas del capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley. No obstante, ese criterio no ha sido ampliado, como erradamente se asevera, a la multa a que hacía alusión el ordinal 76 ibídem (que hoy corresponde al canon 80 bis), norma que como se ha dicho, constituye una sanción por el atraso en el pago del tributo. La equiparación que pretende el casacionista entre la naturaleza jurídica que el Tribunal Constitucional ha dado a los réditos y la que ostenta la sanción por mora referida, no deriva del precedente que invoca a su favor, y según se ha visto, tampoco se infiere del examen de las normas mencionadas, las que reflejan su naturaleza punitiva (que no compensatoria). Por otra parte, la resolución que invoca a su favor no permite desprender la similitud que aduce, ya que los hechos analizados en ese proceso de amparo, son diametralmente distintos a los que ahora se examinan. En aquel, lo que se discutía era la posibilidad de aplicar a la deuda tributaria los intereses que produce el no pago en tiempo de la obligación (artículo 57 Código de Normas y Procedimientos Tributarios), el recargo que ahora se discute y además, la medida de cierre del negocio. En esa oportunidad la Sala Constitucional concluyó que la causa que motivaba la clausura no era el pago tardío, sino haber presentado de manera extemporánea la declaración correspondiente, es decir, por incumplimiento de un deber formal, lo que en el subexamine no ha ocurrido. Entonces, el juicio que a partir de ese fallo asume el inconforme no es aplicable al presente caso y en nada desvirtúa el criterio sobre la naturaleza de ambos ordinales que ya ha sido expuesto. Estima esta Sala, esas normas infieren una sanción por el mismo hecho condicionante (presupuesto fáctico), a saber, el retraso en el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo de la obligación tributaria, difiriendo ellas únicamente en el porcentaje de la multa a imponer por este concepto. Así visto, es claro que las dos ostentan una naturaleza jurídica sancionatoria y siendo de esa manera, su aplicación conjunta deviene en improcedente, pues de hacerlo, se estaría dando cabida a una doble pena por una misma causa, lo que está vedado en el contexto normativo nacional, por atentar contra el principio del non bis in idem, de raigambre constitucional (artículo 42 de la Carta Magna). Ahora bien, ante el dilema de cuál es la norma que debe aplicarse, siendo que ambas establecen una sanción para un mismo supuesto, el aparente dilema normativo encuentra solución en el texto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en concreto, de acuerdo al marco legal vigente al momento de darse los hechos, en el numeral 70 (hoy en día correspondiente al artículo 73, reproducción de su predecesor) que establece el principio de aplicación de la sanción más severa, que para los efectos lo constituye la carga prevista en la Ley no. 7088. Dicha solución fue aplicada de forma acertada por el Juzgado y por el Tribunal, criterio que en orden a lo expuesto, avala este órgano colegiado." (Negrita no es del original).*

De ambas transcripciones se deriva que existe una línea jurisprudencial establecida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según la cual la aplicación conjunta de sanciones dispuestas por la Ley N° 7088 y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es viable por transgredir el precepto constitucional del *nom bis in idem*, aclarando, no obstante que el cobro de intereses dispuesto en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no se deriva de una potestad de sanción, sino que ostenta un carácter compensatorio y pretende restituir por parte del deudor al Estado, el lucro o las rentas del capital que hubiese recibido la Administración Tributaria si el importe fiscal se hubiera pagado oportunamente. Ubicándonos en el caso que nos ocupa, lo argüido en el recurso de apelación es parcialmente de recibo, ciertamente, del modo que lo ha señalado la Sala Primera en los votos incorporados, no procede la aplicación de dos tipos de sanciones a la misma conducta omisiva del pago del tributo en deber. Efectivamente, estaba vedado a la Administración Tributaria imponerle a la demandada tanto la multa dispuesta por el inciso h) del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario, número 7088, así como la del antiguo artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual carece del carácter compensatorio que se le señalaba en la acción por la representación estatal, pues, evidentemente, tiene un carácter sancionatorio. En lo que no le asiste razón al recurrente es en que la única obligación accesoria a satisfacer con el pago del tributo pendiente es la multa dispuesta por el tan traído inciso h) del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario, pues conjuntamente con el pago de dicha multa procede el reconocimiento de intereses pues tal y como se destacó supra, este instituto no tiene un carácter sancionatorio sino compensatorio, siendo su finalidad la de restituir al Estado los réditos o ganancias dejadas de percibir derivadas de la omisión en que incurrió el contribuyente del pago en tiempo de sus obligaciones tributarias. En dicho contexto la discusión acerca de cual es ley especial y cual es ley general, carece de interés y sentido, pues el supuesto choque de normas no existe y sería sólo aparente, toda vez que mientras la imposición de la multa persigue una finalidad sancionatoria, el cobro de intereses persigue un fin distinto, que tal y como se ha destacado es la restitución a la administración de las ganancias o réditos dejados de percibir por la omisión de pago oportuno del contribuyente.

IV. También reclama el recurrente que se le han conculcado los principios del debido proceso y de legalidad, por la omisión del A Quo de acreditar una relación precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se le atribuyen para aplicar dos sanciones conjuntamente y por permitir la ilegal aplicación de las dos sanciones. En cuánto a la supuesta lesión al principio constitucional del debido proceso y al de legalidad, los supuestos fácticos fueron debidamente desarrollados por el señor Juez de primera instancia en la sentencia impugnada. Más es evidente, con lo desarrollado hasta el momento, que la discusión planteada más que sobre los antecedentes fácticos relacionados con el objeto de este proceso, gira en torno a la aplicación conjunta o no

de las disposiciones del Código Tributario y de la Ley de Reajuste Tributario al pago extemporáneo de la obligación tributaria, lo cual conlleva ponderar si es atinente el cobro de intereses, mora y multa. Del modo que se ha zanjado la discusión, resulta evidente que si se había aplicado una doble sanción a la misma conducta, pero más que una lesión al precepto constitucional del debido proceso, implica una lesión al principio, de *raigambre* también constitucional, del *nom bis in idem*. Lo resuelto en primera instancia, es conteste con la posición jurisprudencial primogenia que mantuvo la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según se explica con detalle en la primera cita jurisprudencial supra citada, posición que desde el año dos mil tres, empieza a ser modificada por ese honorable tribunal. En un primer momento, la Sala consideró que la aplicación conjunta del cobro de intereses y mora, tenía efectos compensatorios y la multa sancionatorios, con lo cual no existía lesión alguna al principio *nom bis in idem*, tal y como se concluye en la sentencia de primer instancia. Sea, que para el juzgador de primer instancia no había doble sanción para la misma conducta, por lo que carece de sentido exigirle una relación precisa, clara y circunstanciada de los hechos que fundamentan la aplicación conjunta de dos sanciones. De toda suerte, teniendo claro que si existió la aplicación de una doble sanción, para el cobro conjunto de mora y multa, resulta de recibo la impugnación que nos ocupa pero más que por una lesión al debido proceso, obedece a una transgresión al principio de *nom bis in idem*, consagrado en el numeral 42 de nuestra Constitución Política.”

### **3. Aplicación Retroactiva de Multa y Sanciones en Materia Tributaria**

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

Voto de mayoría

"Debe tenerse presente al analizar este asunto, que de conformidad con el artículo 39 de la Constitución Política, al aplicar un régimen sancionatorio, en cuenta el establecido con ocasión de las relaciones jurídico tributarias, la Administración está regida por el principio de legalidad y de tipicidad. Este principio expresamente enunciado en el artículo 5 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto establece como materia privativa de la ley, "Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.", implica que la ley debe precisar aquellos elementos esenciales de la infracción y su correspondiente sanción y que en materia sancionatoria no podría aplicarse la ley de forma retroactiva, salvo cuando ello resulte favorable. Como ya se indicó, y se establece en la sentencia recurrida, cuando sucedieron los hechos que dieron lugar a la sanción impuesta por la Administración, la contribuyente, no solo se encontraba amparada a un régimen simplificado, de acuerdo al cual no tenía obligación de emitir facturas, sino que además, la Administración no

contaba en ese momento, con la potestad de aplicar las sanciones del régimen general, en caso de comprobado incumplimiento."

#### 4. Principio Non Bis Idem: Multa e Intereses

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

Voto de mayoría

"III. El tema que es objeto de discusión, ya fue definido por este Tribunal (particularmente en su sentencia N°539-2004 de las 09:50 horas del 27 de octubre de 2004), y también por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en ambos casos, en un sentido coincidente con el expresado por la señora Juez en su pronunciamiento.- En su resolución número 60-F-04 de las 9:30 horas del 30 de enero del 2004, ese último órgano expresó:

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

porcentaje, por ende en cada caso ello incidirá en la suma a imponer. Definida su naturaleza, lo pertinente es definir si es factible aplicarlos de manera simultánea. Con respecto a este punto, en un fallo reciente la Sala expresó: "... ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser aplicadas en forma concurrente, se estaría castigando dos veces la misma conducta, lo cual, resulta a todas luces contrario al principio constitucional conocido como "non bis in idem" consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermenéutica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h, tal y como se dispuso en el fallo recurrido." (sentencia N° 415 de 8 horas 30 minutos del 18 de julio del 2003).

V. Por lo expuesto queda claro que el recurrente no lleva razón, y que la interpretación de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su fallo, se encuentra ajustada a Derecho, pues interpreta correctamente estos preceptos y aplica acertadamente el principio non bis in idem, porque en la especie si se toma la posición de la Administración éste se violentaría. Consecuentemente, la Sala es del criterio que tanto los intereses como los recargos por mora sancionan una misma conducta, de ahí que cuando el administrado, solicita el cálculo de los impuestos atrasados, el Estado no puede cobrar junto a éstos intereses y recargos por mora. En suma no se trata de condonar una sanción por recargo, sino de la improcedencia de aplicar simultáneamente dos penas a una misma conducta. "De lo anterior es posible concluir, que no lleva la razón el Estado en sus agravios, y debe confirmarse lo resuelto por el a quo, no sin antes aclarar, que la procedencia del cobro de intereses, junto con la multa establecida la ley 7088, sólo se da en el caso de que el tributo no sea cancelado dentro del plazo que indica la ley citada.

IV). También coincide este Tribunal con que el asunto se fallara sin especial condenatoria en costas. En primer término, la llamada a juicio tenía un acto administrativo a su favor y además, las pretensiones de lesividad se acogieron solo parcialmente (artículo 98 inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa)."

## 5. Sanción y Multa Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I]'

Voto de mayoría

"III. Sobre el tema aquí debatido, ya esta Sección del Tribunal expresó:

"IV. Debe señalarse que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, promulgado por Ley 4755 de 3 de mayo de 1971, ha sufrido varias reformas, por lo que la cita de los artículos se puede prestar a confusión. El artículo 57 que establece los intereses a cargo del contribuyente por no pago oportuno de sus obligaciones, mantiene el mismo concepto y contexto, pese a que la forma de determinar el rédito ha sido variada por dos reformas, así por la Ley de Justicia tributaria número 7535 de 31 de julio de 1995 y por la Ley 7900 Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, publicada el 17 de agosto de 1999 y que entró a regir a partir del 1 de octubre del mismo año, se ubicó en los artículos 80 y 80 bis, en el capítulo de Infracciones Tributarias, lo que deberá tenerse en cuenta al analizar el acto dictado por el Tribunal Fiscal Administrativo. La resolución en este proceso se dictó el 17 de junio de 1998 y fue notificada el 14 de setiembre del mismo año, por lo que la normativa aplicable sería la vigente antes de la Ley 7900 citada.

V. Los agravios de la parte actora no pueden ser estimados, el carácter indemnizatorio y no sancionatorio de los intereses entonces estipulados en el artículo 57 del Código de la materia, ha sido objeto de repetidos pronunciamientos de la Sala Constitucional en los que ha quedado meridianamente claro que su imposición, por la naturaleza comentada, son procedentes y no rozan con el principio de improcedencia de doble sanción por unos mismos hechos contemplando en el artículo 42 de la Constitución. (Al respecto resoluciones números 6362-94, 0576-95 y 1486-98). Las declaraciones que se pide incorporar en la sentencia, sobrepasan los límites de la petitoria de la demanda, por lo que no es posible cumplimentarlas en esta fase del proceso. (Artículo 155 del Código Procesal Civil).

VI. Lo que corresponde resolver de las alegaciones del representante del Estado, se limitan a aclarar si es posible imponer la mora en el pago de la deuda tributaria, entonces en el artículo 76 del Código citado, en concurrencia con la sanción estipulada en el inciso h) del artículo 9, de la Ley de Reajuste Tributario de 30 de noviembre de 1987. Como primer paso, estima esta Sección que se debe dilucidar si la naturaleza de tal tributo, está definida por la Sala Constitucional, especialmente por la mencionada por el personero estatal, número 1486-98 de las diecisiete horas con treinta y nueve minutos del cuatro de marzo de mil novecientos noventa y ocho. En lo que interesa, aquel fallo expresa: "En primer lugar, tal y como lo señala la Administración recurrida, la naturaleza jurídica de los intereses y la mora no es la de una sanción, sino más bien

una medida compensatoria por el lucro o renta de capital adeudado por el sujeto pasivo de la obligación, que hubiera disfrutado la Administración si el cumplimiento de la obligación se hubiese verificado oportunamente, pero que no se percibió en vistas de la cancelación tardía del crédito fiscal, y, en segundo lugar, como se ha indicado supra, la sanción de cierre del negocio no obedeció al pago tardío del tributo sino más bien a la presentación extemporánea de la declaración correspondiente, es decir por incumplimiento de un deber formal.” El parte el inciso h) del artículo 9 de la Ley 7088 citada dice: “Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual, por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto.” El examen es entonces, si la obligación de pago por mora puede cobrarse dos veces. No parece posible sin quebranto del principio constitucional de no bis in idem, pues cualquiera que sea la naturaleza de ese cobro, indemnizatorio o restitutorio, se está obligando al pago dos veces, vicio que se pretendía evitar en el artículo 73 del Código Tributario de entonces que estipulaba que cuando “un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la más severa”. Entonces, si el hecho es la mora en el pago de la deuda tributaria y se sancionaba en el artículo 76 con un recargo de un uno por ciento por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo y el mismo hecho “la mora en el pago” tiene, en el inciso h) del artículo 9 de la ley citada, la consecuencia de retiro de la placa y una multa del diez por ciento mensual, por cada mes de retraso, sobre el monto del impuesto que debió pagarse, sin exceder ese monto, debe aplicarse únicamente ese recargo. A lo dicho conviene resaltar que antes y ahora la mora en el pago del tributo, está tipificada dentro de la categoría de ilícitos tributarios como infracción administrativa, (Artículos 65, párrafo primero, y 76 de la Ley 7335 y 65, 80 y 80 bis de la Ley 7900). Por esas razones, ha de confirmarse lo resuelto por el Juzgador de Instancia en ese extremo...” (Resolución No. 304-2001 de las 10:40 horas del 26 de septiembre del 2001).

IV. No existe razón para variar las tesis central antes transcrita, máxime que la Sala Primera de la Corte, en sentencia 000415-F-2003 la acogió, en cuyo considerando IV expresó: -” Procede determinar si es legalmente posible la aplicación simultánea de las multas previstas en el artículo 9 inciso h), de la Ley N°7088, conocida como Ley de Reajuste Tributario, y de las contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Si bien esta Sala, en la sentencia N° 948 de las 16 horas 20 minutos del 4 de diciembre del 2002, sostuvo que sí es procedente la aplicación conjunta, bajo un nuevo estudio del marco jurídico se arriba ahora a una conclusión distinta, como de seguido se verá. El Código Tributario ha sufrido una serie de reformas, por lo que resulta pertinente hacer un breve recuento para evitar alguna confusión. El artículo 68 original, contemplaba entre las infracciones tributarias, la mora en el pago; su figura la definía el ordinal 95 y la sanción el 84, en tanto el 96 disponía la pena a aplicar. Con la

reforma por Ley N°7535 de 31 de julio de 1995 (Ley de Justicia Tributaria), la mora se incluyó en el “Título III. Hechos ilícitos tributarios... Capítulo II Sanciones Administrativas”. Su definición y sanción, se reguló en el canon 76, y luego, por Ley N°7900 de 3 de agosto de 1999, pasó a los ordinales 80 y 80 bis. La primera de las disposiciones citadas establece en lo conducente: “Artículo 9.- Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual, por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto”, en tanto la del Código Tributario, vigente a la fecha en que sucedieron los hechos (Ley N°7535), disponía: “Artículo 76.- Morosidad. Incurrir en mora quien paga la deuda tributaria fuera de los términos establecidos por la legislación correspondiente, salvo que se le haya concedido la prórroga mencionada en el artículo 38 de este Código. Los morosos tendrán un recargo del uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo y se calculará sobre las sumas sin pagar a tiempo...”. Los numerales transcritos califican la multa a cargo de quien pague el tributo fuera del tiempo legalmente establecido como una sanción, aunque difieren en el porcentaje correspondiente a cada caso, lo cual, en definitiva, incide en el monto a imponer. De ahí que es innegable su naturaleza sancionatoria, tal y como la calificó el Tribunal de grado. Definida por la propia ley su naturaleza, corresponde determinar si es posible su aplicación simultánea. Si bien la Sala Constitucional, en el voto que refiere el recurrente, se pronunció sobre la imposición de diferentes sanciones, ello se hizo atendiendo a que, en ese caso concreto, la causa y origen de las mismas eran diferentes: el de la multa, por atraso en el pago y el cierre del negocio por la falta de presentación de las declaraciones de ventas, lo que dice de su no vinculación al caso y, por ende, de la no violación del numeral 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional. Contrario a ello, en este asunto, ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser aplicadas en forma concurrente, se estaría castigando dos veces la misma conducta, lo cual, resulta a todas luces contrario al principio constitucional conocido como “non bis in idem” consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermenéutica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h, tal y como se dispuso en el fallo recurrido. Ese ordinal fue reformado por la Ley N° 7900 de 17 de agosto de 1999 (y no por Ley N°7088 que erróneamente se cita en el recurso), correspondiendo al 73 actual en que se fundamenta el fallo y pese a no ser aplicable, por ser posterior a la fecha en que se

dieron los hechos, en nada afecta la solución impartida por cuanto no hace sino reproducir la redacción original, sea la del artículo 70."

V. No obstante lo anterior, la sentencia debe confirmarse porque, aunque la acción se planteó contra el criterio del Tribunal Fiscal, de que sólo cabe el pago de la multa y que esta no es compatible con intereses y recargo por mora; ahora, se trae a colación una discusión distinta, referente a la suspensión de intereses y mora con el reclamo hasta los treinta días posteriores a la notificación de su determinación y en ella se cae en la contradicción de achacarle al Tribunal Fiscal lo que la propia Dirección estableció, de la aplicación al sub júdice del párrafo tercero del artículo 40 del Código Tributario y partiendo de esa falsa premisa, se pretende en los agravios que se revoque la sentencia, para declarar la procedencia de intereses y mora. Cabe agregar que hay un error de apreciación en esta lesividad por parte del Estado. En primer lugar, trata como ya se advirtió, de desvirtuar su propia práctica anterior de que el reclamo suspendía el pago de intereses y recargo, en dos motivos: a) por una parte, en que aún cuando lo aquí discutido nació bajo una ley anterior, pretende aplicarle la reforma, violando el principio constitucional de la irretroactividad de la ley, lo cual fue discutido incluso en esa sede, en voto 2001-00618 como lo indica la demandada; b) y por otra parte, en que el artículo cuarenta se aplica exclusivamente para las determinaciones de oficio. Esta discusión es estéril, porque no forma parte de la lesividad, desde que el propio Director General de Tributación así se lo indicó a la señora Apéstegui como consta a folio 8 del expediente administrativo y se tuvo como probado en el hecho b). Existe además otra discusión con diferente enfoque por las partes, con relación al pago de las multas e intereses. Desde luego que, si la demandada pagó en tiempo, en ese entonces treinta días después de notificada de la resolución, el proceso es académico, reducido a que quedara patente que si el pago se efectuara después de esa fecha además de la multa debía pagar intereses, que es la tesis que ha sostenido en forma reiterada este Tribunal y que acogió la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la resolución 415-F-2003, de las ocho horas treinta minutos del dieciocho de julio de dos mil tres. El expediente administrativo es omiso en ese dato y la parte afectada aunque afirma que hizo el pago oportunamente no lo demuestra, en todo caso esa interpretación no fue declarada lesiva y por ende no puede ser atendida en este proceso."

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

---

<sup>i</sup> TRIBUNAL PRIMERO CIVIL. Sentencia 29 de las nueve horas del trece de enero de dos mil catorce. Expediente: 12-007236-1012-CJ.

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

<sup>iii</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 161 de las nueve horas con treinta y cinco minutos del doce de mayo de dos mil seis. Expediente: 03-000049-0163-CA.

<sup>iv</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 234 de las once horas con treinta y cinco minutos del veintisiete de mayo de dos mil cinco. Expediente: 00-000060-0163-CA.

<sup>v</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA. Sentencia 57 de las diez horas con cuarenta minutos del dieciocho de febrero de dos mil cuatro. Expediente: 00-000041-0163-CA.