



La reducción de la sanción tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Norma tributaria.
Palabras Clave: Gastos deducibles del impuesto sobre la renta, retención presupuesto para otorgar el beneficio, aplicación del "principio de norma más favorable.	
Sentencias: Sala I: 2-1996, 385-2006. Trib. Cont-Adm Sec I.: 449-2006.	
Trib. Cont-Adm Sec IX.: 14-2009.	
Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 27/08/2014.

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la reducción de la sanción tributaria que se establece en el artículo 88 del Código Tributario, sobre este se adjuntan cuatro jurisprudencias, las más relacionadas a este tipo de beneficio tributario.

Nota: en las últimas páginas del informe, se adjunta una información del Ministerio de Hacienda.

Contenido

NORMATIVA.....	2
Artículo 88.- Reducción de sanciones.....	2
JURISPRUDENCIA	3
1. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio	3
2. Sanción administrativa tributaria: Análisis sobre aplicación del "principio de norma más favorable"	5
3. Prescripción de la obligación tributaria: Normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador determina el plazo.....	9
4. Obligación tributaria: Término para la determinación de oficio y su cobro	16

NORMATIVA

Artículo 88.- Reducción de sanciones

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios]ⁱ

Las sanciones indicadas en los artículos 78, 79, 81 y 83 se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor subsane, de forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del acto determinativo, tratándose de la infracción del artículo 81, o antes de la resolución sancionadora, tratándose de los artículos 78, 79 y 83, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).

c) Cuando, notificado el acto determinativo y dentro del plazo establecido para recurrirlo, tratándose de la infracción del artículo 81, el infractor acepte los hechos planteados en este y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). Tratándose de las infracciones de los artículos 78, 79 y 83, el infractor, dentro del plazo establecido para impugnar la resolución sancionadora, acepte los hechos planteados y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, por los medios que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y las sanciones que correspondan.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y el período fiscal del que se trate.

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

JURISPRUDENCIA

1. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Retención constituye presupuesto necesario para otorgar el beneficio

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“VI.- Cabe recordar que la determinación de la obligación tributaria recae originalmente en el propio obligado (en este caso contribuyente del impuesto a las utilidades y a la vez agente de retención o sustituto del impuesto sobre las rentas del trabajo dependiente), quién la ejecuta a través de su declaración jurada (artículo 122 del Código Tributario), y solo excepcionalmente la Administración Tributaria realiza el procedimiento para emitir un acto determinativo de oficio cuando lo declarado, al estar sujeto a la comprobación de la Administración es objetado por ésta (artículo 123 ibidem), por no ajustarse a la realidad de los hechos o a las reglas del ordenamiento jurídico tributario. En la especie, la Administración Tributaria le aplicó un ajuste en el Impuesto sobre la Renta a la empresa demandada (traslado de cargos número 2752000003907), por cuanto logró comprobar, entre otros hallazgos, que la accionada en los meses octubre del 2001 a diciembre del 2002 pagó salarios a sus empleados, más no efectuó ni declaró la retención sobre los mismos de acuerdo con los artículos 32 y 33 de la Ley N°7092. En ese estado de cosas, la Administración Tributaria mediante la resolución DT-04-R-0224-5, con fundamento en los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procedió a denegar el gasto que por concepto de salarios había declarado la demandada, aduciendo que si bien la accionada realizó la retención echada de menos mediante la regularización presentada por formulario 1155000010324 y cancelada mediante formulario 1162004187143 el 20 de diciembre del 2004, ello fue posterior al traslado de cargos indicado y por lo tanto no lo hizo en tiempo, no procediendo el reconocimiento de aquel rubro como deducible. El Tribunal Fiscal Administrativo, por su parte, revocó lo resuelto por la Administración, al entender que si el contribuyente regularizó y cumplió con el deber de retener y cancelar el impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente, entonces resultaba procedente la deducción pretendida.- Este Tribunal participa de la tesis de la Administración Tributaria, tal y como se expuso en el considerando precedente, en el tanto la ley es clara en establecer como requisito para el efectivo reconocimiento del gasto por salarios como gasto deducible, que se hayan practicado y declarado las retenciones a las que se encuentra obligado el agente de retención. En ningún momento la normativa aplicable dispone que si se inicia un procedimiento para dictar un acto determinativo de oficio y el obligado paga por regularización lo adeudado por aquel concepto, procede el reconocimiento de los gastos como deducibles. Tal razonamiento sobrepasa la literalidad de las reglas previamente reguladas en el ordenamiento jurídico tributario sobre el particular, amén que cualquier argumentación orientada a entender la aplicación de las normas en esta materia desde el punto de vista económico, aún cuando muchas veces puede resultar razonable, no puede violentar el principio de legalidad y el bloque de

constitucionalidad al cual se encuentra afecto todo el régimen normativo fiscal. Tampoco está en discusión si el contenido de los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la renta es normativo y no represivo, lo cierto del caso es que la actora en el presente asunto omitió aplicar y declarar en su formulario de renta lo correspondiente a las retenciones por concepto de salarios de sus empleados, siendo ese un deber que le asistía por expresa disposición legal, y por lo tanto, desde ese momento se configuró el presupuesto de hecho preestablecido en la norma para que procediera el rechazo de las sumas pagadas por concepto de salarios como gastos deducibles, con independencia de si posteriormente el sujeto pasivo de la obligación optó por cancelar lo adeudado por ese rubro de retenciones más sus intereses, pues tal situación no ha sido prevista por el legislador para dejar sin efecto la denegatoria del gasto como deducible. En el mismo sentido se había pronunciado ya la Sección Segunda de este Tribunal, cuyo extracto de la sentencia número 304-2007 de las 16:15 del 28 de junio del 2007, se cita a continuación para mayor abundamiento:

*"(...) III.- **SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO:** Si bien es cierto resulta interesante la tesis que expone el apoderado de la demandada, no comparte este órgano jurisdiccional tal planteamiento, procediendo, en consecuencia, el rechazo del recurso formulado, ratificando lo resuelto por el a quo. En efecto, el punto fundamental en el cuestionamiento que se hace de la sentencia bajo estudio, y de allí se sustentan precisamente el resto de los agravios que contra ella se esgrimen, reside en considerar los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como disposiciones de índole sancionatoria encubierta o impropia. Empero, mal valora el apelante dichas reglas. A través de ellas, el legislador incorporó en el ordenamiento jurídico un requisito objetivo para la aplicación de los gastos deducibles a los agentes retenedores, el cual consiste en actuar precisamente su función de retenedor. De tal suerte que no queda habilitado para deducir los gastos quien no cumpla con el requisito de retener y pagar el impuesto fijado. Trátase, por consiguiente, de una condición para que el retenedor pueda utilizar la figura de la deducción de gastos, es decir, es la " llave que abre la puerta " al camino que conduce a estos últimos. No refiere, como mal se quiere hacer ver, a un agravamiento " . . . **de la obligación material o sustancial respecto de los contribuyentes que sí han cumplido . . .** ", pues no dice de la eliminación de un derecho – simplemente al no cumplir con el presupuesto de hecho no tiene acceso a él - ni de la imposición de una carga – no asume ningún deber más allá del que ya tiene y es sabedor -; lo que ocurre es que, pese a conocer del requisito pre-existente para obtener la posibilidad de acceder a la deducción de gastos – que en todo caso es un asunto de política y decisión legislativa -, de mutuo propio opta por no cumplirlo, lo que tiene como consecuencia directa, renunciar, por su propia iniciativa y conocimiento, al crédito que el legislador le habría otorgado en caso de cumplimiento, es decir, no es que la Administración Tributaria establece un correctivo o penalización, sino que el propio agente no verificó la actuación que le brindaría la oportunidad de ejercer una disminución en el cálculo de su renta neta. Por otra parte, la no retención corresponde a una omisión inicial que, para reponerla, requiere del pago directo del agente retenedor quien podrá reclamar al tributante, pero formalmente ya no corresponderá a una retención sino a una reposición, por lo que, con independencia de que se practique el pago de la suma respectiva, el legislador no le concede la posibilidad de deducción de gastos, pues finalmente no satisfizo el presupuesto de hecho para poder aplicarla. Al ser una condición objetiva de acceso al reconocimiento de gastos – ciertamente no refiere a un beneficio fiscal pero ello en nada afecta lo resuelto en la sentencia impugnada -, no cuenta con la posibilidad de utilizar gradaciones, como sí sucede con el tema de las multas, sanciones sin lugar a dudas (por ejemplo artículos 81 y 88 del Código de Normas y*

Procedimientos Tributarios), lo que en nada constituye un trato desigual o violatorio de normas constitucionales. Asimismo, si bien no se está en presencia de un castigo, téngase presente que el no reconocimiento de los gastos no es un asunto que toma por sorpresa a la sociedad accionada. Por una parte, los ordinales 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le indican de manera expresa la existencia del requisito para obtenerlo. En segundo lugar, el mismo procedimiento administrativo de traslado de cargos (artículos 148, 149 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) le indicó expresamente de dichos efectos, lo que excluiría un supuesto desconocimiento e imposibilidad de alegatos sobre el particular del no favorecido. De igual forma no existe para este Tribunal duda alguna de constitucionalidad en torno a las normas sobre las que gira este proceso, pues su claridad y adaptación a la Carta Magna, ni por asomo, admiten las interrogantes que el demandado pretende introducir a partir de la tesis de una supuesta sanción impropia, lo que a todas luces queda insustentada para quienes suscriben al concluir que dichas disposiciones contienen una condición para acceder al reconocimiento de los gastos deducibles, por cierto no satisfecha por la empresa apelante. Así las cosas, la controversia sometida a consideración carece del sustento necesario para modificar la decisión venida en alzada, procediendo, en su lugar confirmar lo decidido por el Juzgador de instancia."(Sentencia N° 304-2007, de las 16:15 horas del 28 de junio del 2007).-

2. Sanción administrativa tributaria: Análisis sobre aplicación del "principio de norma más favorable"

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

III.- Este Tribunal analiza los alegatos propuestos, al efecto se debe indicar que no es de recibo el argumento de que hay un interés actual que conduce a resolver la pretensión propuesta por dos motivos, el primero es que es evidente que la única pretensión es que se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Aduanero Nacional, con lo cual se le daría eficacia al acto que dicho órgano anuló, por ende no es exacto que lo solicitado sea sólo para determinar la competencia de la División de Control y Fiscalización. En segundo lugar, de conformidad con el Decreto Ejecutivo 32481-H, publicado en el Alcance 22 a la Gaceta 143 del veintiséis de julio de 2005, se reestructuró el Servicio Nacional de Aduanas, de manera que la División referida desapareció como tal y en todo caso se reelaboraron las competencias de cada órgano, de manera que lo que analizara este Despacho carecería de efecto en el funcionamiento actual de esa organización y de la trascendencia que alega el recurrente.-

IV.- En cuanto a la aplicación del "*principio de aplicación de la norma más favorable*", los argumentos propuestos tampoco resultan admisibles. De hecho la jurisprudencia que el a quo cita textualmente, desarrolla el artículo 34 de la Constitución Política que prohíbe la retroactividad de las leyes en la generalidad de los casos pero, según dice la Sala Constitucional expresamente, lo permite en materia penal cuando ello supone una pena menor o la no aplicación de ninguna a un imputado, de manera que no interesa en

principio considerar si la sanción que en su oportunidad se le impuso al demandado se hizo con el ordenamiento vigente en ese momento, lo que es importante en primer lugar es determinar es si procede la aplicación del principio en cuestión a esta situación, el hecho es que las disposiciones legales y reglamentarias que en su momento permitieron imponer una sanción de suspender al accionado un año en el ejercicio de sus funciones, fueron reformadas o derogadas de manera que la figura sancionada desapareció, se abolió la pena por dicha conducta, ello le supone al administrado un importante beneficio, de hecho la eventual sentencia con lugar de este proceso supondría obligarlo a soportar una sanción muy grave por una falta que ya no se considera punible por la ley. Es cierto que la Sala Constitucional ha dicho que la equiparación de los principios penales al derecho sancionador administrativo no es completa ni total, pero también ha sido clara en que se aplica en cuanto a la imposición de penas, en particular en el derecho tributario, del cual el aduanero es evidentemente una rama y en concreto el principio que se comenta. Así, en una de las resoluciones que el apelante mismo cita, se dice: *"IV-. Bien Jurídico Tutelado. La satisfacción de intereses comunes en una sociedad, requiere de una Administración Pública eficaz, y esa eficacia depende en gran medida de su poder, otorgado en parte, para proteger la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos que la sociedad estima como fundamentales. Es la potestad sancionadora el instrumento a través del cual se busca proteger estos intereses. En los Estados democráticos, se estima que ese poder punitivo es y debe ser la última ratio, lo que obliga a un uso prudente y racional del sistema sancionador. De esta forma se acepta que no sólo el Estado no puede pretender resolver todos los problemas de los ciudadanos y de la sociedad en general a través de la sanción, sino que tampoco puede tener poderes ilimitados para hacerlo. En ese sentido se habla del principio de utilidad, que exige la relevancia del bien jurídico tutelado y la idoneidad del medio para tutelar ese bien jurídico. Toda prohibición sin estos elementos se considera injustificada e ineficaz. La potestad sancionadora no es pues, un fin en sí misma, sino un medio para hacer más eficaz el ejercicio de otras potestades que el ordenamiento atribuye a la Administración para satisfacer intereses generales. El cierre de negocios como sanción administrativa nace para proteger bienes jurídicos de máxima relevancia y trascendencia social, tutelados en los artículos 18 y 50 de nuestra Constitución Política. En términos generales busca la protección de la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal para la aplicación de los recursos de acuerdo a los mejores criterios de justicia y equidad. En términos específicos, busca tutelar las funciones de "fiscalización y recaudación" de la administración tributaria con fines recaudatorios. Lo tutelado son las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal y, al mismo tiempo, para asegurar un correcto funcionamiento de dicho sistema. Se acepta en doctrina que en un mismo sistema de ilícitos tributarios puedan coexistir figuras que adopten bienes jurídicos distintos. Es evidente que en nuestro país, en el caso del cierre de negocios, el bien jurídico tutelado con las causales que regulan deberes formales en el artículo 20 impugnado, lo son las potestades de verificación y fiscalización de la administración tributaria, según lo había reconocido ya esta Sala en su sentencia 01510-96, pero también se tutelan obligaciones materiales al sancionarse el no enterar a la administración el impuesto retenido o percibido. Con ambos, en algunas causales en forma directa, y en otras indirectamente, se pretende velar por el correcto funcionamiento del sistema. Es importante a la hora de determinar el bien jurídico tutelado, no confundir la finalidad que inspiró el dictado de la normativa con el bien jurídico*

tutelado. De allí que si bien el cierre de negocios busca mejorar los controles para mejorar la recaudación y por ende el funcionamiento del sistema, más allá de esa finalidad, el legislador fijó como principal bien jurídico a tutelar en la mayoría de las causales del artículo 20 citado, "las potestades de fiscalización y verificación", de tal forma que la finalidad serviría entonces, como un parámetro de interpretación de la ley, pero **el bien jurídico tutelado es el único que puede ayudar a determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó un nivel de peligro que justifique la sanción. Ese análisis debe hacerse dependiendo de si la causal regulada busca la tutela de un deber formal o material.** Así por ejemplo, en la causal primera del artículo 20, con la no emisión de factura o comprobante debidamente autorizado o su no entrega al cliente en los supuestos regulados, claramente se protegen como bienes jurídicos, las potestades de fiscalización y verificación, de ahí que en la legislación anterior, el entregar a la administración el tributo no servía para eximir la lesión consumada. En síntesis, resulta válido y justificado el uso del poder punitivo del Estado, por medio de la sanción administrativa de cierre de negocio, en la medida que busca proteger bienes jurídicos de relevancia constitucional y trascendencia social. Determinada la justificación de utilizar el derecho sancionador en esta materia, corresponde en los considerandos restantes, analizar si el legislador respetó los parámetros constitucionales, especialmente los de tipicidad, razonabilidad y proporcionalidad en la regulación de esa potestad. V.- Legalidad y Tipicidad. Sobre este tema, es necesario **reiterar que esta Sala ha aceptado como válida la tesis de que los principios inspiradores del orden penal son aplicables al derecho administrativo sancionador -con ciertos matices- (resolución número 03929-95), partiendo de la existencia de una cierta identidad entre ilícito penal e ilícito administrativo.** En ambas materias, por su naturaleza punitiva, se hace indispensable garantizar **la seguridad jurídica, para que tanto el individuo, como el Estado, sepan a qué atenerse cada uno, y en general cuál es su campo de acción.** Obviamente, esto implica que tanto en materia penal, como tributaria y especialmente aquellas normas que contengan penas o sanciones, deben estar redactadas en forma clara y precisa, para el entendimiento de un "ciudadano promedio". Esto incluye, no sólo el deber de describir en un lenguaje claro y preciso la conducta o acción y sus consecuencias, sino que la técnica legislativa que se utilice sea, a su vez, transparente, ordenada y simple. El accionante reclama, que el lenguaje utilizado en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas derogado no es claro, lo que, a su juicio, ocasiona problemas de tipicidad. El problema en concreto consiste según señala, en que debido a que las conductas descritas en los incisos 2 y 4 de ese artículo, son conductas propias de un agente de retención o percepción, no puede estimarse que el sujeto activo de la infracción sea el **contribuyente**. En los incisos 2 y 4 del artículo citado, al establecer como causales por su orden, "no percibir el tributo correspondiente o no retenerlo", o "no enterar al Fisco, los tributos retenidos o percibidos", se refiere al "responsable" y no al "contribuyente" que es al que se refiere la ley de ventas. De acuerdo a la tesis de los actores, pareciera que entonces, no se debe considerar como agente de retención o percepción al contribuyente del Impuesto General sobre las Ventas en virtud de no haber sido designado así por la ley. Esto significaría que técnicamente hablando, no le resultarían aplicables los incisos 2 y 4 del artículo 20 de la citada Ley, que describen conductas propias del agente de percepción o retención. **El error técnico reclamado ha sido corregido en la legislación vigente (Ley número 7900), en la primera causal regulada,** al establecerse que pueden ser sujetos activos del tipo todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria y los declarantes. Por otra parte, al haberse emitido la legislación vigente mediante ley formal y estar también regulados por ley el

*Impuesto General sobre las Ventas, Selectivo de Consumo y el de Renta, queda formalmente regulado el objeto del impuesto (artículo 1), el hecho generador (artículo 3), los sujetos, su sanción y en fin, todo el régimen propio de estos tributos, de tal forma que cumplen a cabalidad con el requisito constitucional de reserva de ley, especialmente para respetar la ley como fuente única creadora de delitos y penas. XIII-. En consecuencia, por todo lo expuesto, la Sala estima que la legislación vigente que regula la sanción de cierre de negocios es conforme a los principios constitucionales, de razonabilidad, proporcionalidad, tipicidad, legalidad y no confiscatoriedad. Por disposición expresa del Transitorio II de la Ley 7900 citada, deberán hacerse los ajustes correspondientes **para que de acuerdo a las particularidades de cada caso, a las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de la nueva legislación, se les aplique la legislación nueva por ser más favorable**, utilizando la discrecionalidad acordada en la nueva legislación, para determinar en qué casos resulta inaplicable la sanción de cierre, por estar de por medio derechos constitucionales de terceros, en cuyo caso, también podrá hacerse la adecuación correspondiente para aplicar alguna de las infracciones administrativas tipificadas según corresponda, y siempre que resulte, conforme a la voluntad del legislador expresada en el Transitorio II citado."*

(Sala Constitucional, Voto 2000-10797 de a las catorce horas con treinta minutos del seis de diciembre del dos mil; expediente 99-002619-0007-CO. La **negrilla no** es del original).- De la cita transcrita destacan varios aspectos que interesan a este caso, es procedente la equiparación de los principios de derecho penal a los de derecho sancionador en materia tributaria, en particular en cuanto a normas, como en este caso, que se refieren a deberes formales, presentar un informe mensual con la conciliación de la cuenta corriente del agente corredor de aduanas, para proteger las potestades de fiscalización y recaudación de la Administración y, finalmente, que se aplica a la imposición de la sanción el principio de la norma más favorable. Este criterio igual ha sido admitido por la propia Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en dichos terminos, así se indica en el siguiente extracto: "*No obstante, el Tribunal, en la sentencia ahora impugnada, para aplicar el plazo trienal según la reforma del artículo 51 efectuada por esa ley, se fundamenta en el principio de la norma más favorable, de conformidad, tanto con lo preceptuado en su Transitorio II, al disponer: "A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley, se les aplicará la sanción más benigna. Además se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios."*(Lo subrayado no es del original); cuanto por los precedentes de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Esta Sala no comparte ese criterio. **Como se indica expresamente en esa norma transitoria, el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones (en ese mismo sentido se expresa la Sala Constitucional en el precedente citado por el Tribunal, voto número 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del 17 de junio de 1994); sin embargo, como ya se indicó, la prescripción no reviste ese carácter.**" (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto 385-F-2006 de a las nueve horas cuarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis. Expediente 02-000358- 161-CA. La **negrilla no** es del original).-

En consecuencia, se concluye que los reproches de recurrente no son admisibles y que lo resuelto por el a-quo es conforme a derecho, por lo que se debe confirmar.-"

3. Prescripción de la obligación tributaria: Normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador determina el plazo

[Sala Primera de la Corte]^{iv}

Voto de mayoría

"VI. El plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación a cargo del contribuyente está previsto en el ordinal 51 CNPT. Este numeral ha sido objeto de varias reformas desde su promulgación. Al respecto, esta Sala, en la sentencia número 155 de las 11 horas 10 minutos del 3 de marzo del 2004, en lo conducente, expuso: **III.-** *Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá, conviene en primer término hacer una referencia al tema de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias. La Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51 lo estableció en tres años. Luego, la Ley N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, lo modificó, ampliándolo a cuatro años. Con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se redujo nuevamente a tres años. A tenor del artículo 52 del Código de cita, el plazo se inicia a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que deba pagarse el tributo ...". Para establecer cuál versión es la aplicable al sub-júdice, debe considerarse lo siguiente. El ordinal 31 ibídem, el cual no ha experimentado reforma desde su promulgación, dispone: "El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación." De esta norma se colige que la verificación del hecho generador de la obligación tributaria determina la ley aplicable. Es decir, tanto las normas específicas referidas al tributo dispuestas en la respectiva ley, cuanto aquellas generales contenidas en el CNPT, vigentes al nacer la obligación, son las que regulan, no solo su determinación, sino también todas sus vicisitudes, especialmente la prescripción. Sobre este aspecto, en la sentencia número 629 de las 11 horas 40 minutos del 1 de octubre del 2003, esta Sala, en lo conducente, indicó: "V.- En lo que atañe al momento desde el cual corre el plazo de la prescripción de la obligación tributaria, sus objeciones giran en torno a que desde el momento cuando la Administración Tributaria tuvo conocimiento del impago de los tributos, comenzaba a correr el período de prescripción. Contrario a su aserto, no se condiciona el inicio del tiempo de inercia en el ejercicio del derecho, a que la Administración tenga conocimiento del hecho generador, sino que éste último se verifique desde la perspectiva fenomenológica, ergo, desde que surja la obligación de pago, independientemente del momento en que tal acontecimiento llegue a ser de dominio de la Administración. El presupuesto establecido por la ley, o bien, hecho generador, cuya realización ocasiona el nacimiento de la obligación de pago de impuestos ... El plazo de la prescripción, contenido en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sufrido diversas reformas desde que fue promulgado el 3 de mayo de 1971. Por la Ley de Reforma Tributaria del 10 de junio de 1976, (según reforma vigente hasta 1995), se fijó que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, siendo ésta la norma aplicable al sub-examine. Las hipótesis de interrupción de la prescripción aplicables, al tenor de la regla en vigencia para los hechos acá discutidos son; la determinación del tributo, el reconocimiento expreso de la obligación, o el pedido de prórrogas o facilidades de pago (artículo 53 ibídem). ... Ahora bien,*

considerando que el momento en que inicia el cómputo de la prescripción, cuenta desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse, aún suponiendo que todos los contratos fueron terminados en 1986, el plazo de prescripción correría el 1 de enero de 1987, consolidándose el 1 de enero de 1990. Durante ese tiempo no se produjo ninguna causal de suspensión ni interrupción, pues el requerimiento de la Administración Tributaria tuvo lugar hasta 1996. En consecuencia, sobradamente había transcurrido el plazo necesario de extinción de la obligación tributaria. Por esta misma razón, tampoco se cometió violación por inaplicación del Decreto N° 18533-H porque este tiene vigencia desde el seis de octubre de 1988, y los hechos generados, según se expuso, tuvieron lugar antes de 1986, en consecuencia, no puede aplicarse al sub-examine, porque entrañaría una actuación retroactiva de la norma.”(Lo subrayado no es del original). Resulta oportuno recordar, además, lo que sobre el instituto en estudio ha indicado esta Sala. En la sentencia número 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992, en lo de interés, señaló: “IV.- La prescripción extintiva, también denominada negativa o liberatoria, es una institución creada para tutelar el orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. El ejercicio oportuno de las acciones y los derechos, podría decirse, está asistido de un interés social. La postergación indefinida en tal sentido acarrea duda y zozobra en los individuos y amenaza la estabilidad patrimonial. El instituto de mérito propende, precisamente, a eliminar las situaciones de incerteza, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas. Para su aplicación se requieren tres elementos: el transcurso del tiempo previsto por la ley, la falta de ejercicio por parte del titular del derecho y la voluntad del favorecido por la prescripción de hacerla valer, ya sea a través de una acción o de una excepción, pues no puede ser declarada de oficio por el juez y es posible su renuncia tácita o expresa, siempre y cuando no sea anticipada. Además, debe atenderse a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen situaciones jurídicas, de particular relevancia para el ordenamiento jurídico, que son imprescriptibles. En cuanto a su fundamento, se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. ... En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la

seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas. ...” (Lo subrayado no es del original. En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos números 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001). Del precedente transcrito se determina que la prescripción no puede ser considerada como una sanción, para que sea aplicado de manera inmediata, conforme lo indicó la Sala Constitucional, en el voto número 3740 de las 16 horas 18 minutos del 19 de mayo de 1999.

VII. El artículo en estudio -51 del CNPT-, según se indicó, fue reformado por el numeral primero de la Ley número 7535 del 1º de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria, la cual, en su ordinal 35 dispuso: “**Fechas de vigencia.** / Las disposiciones de esta Ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2 (*), en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: (Así reformado por el artículo 11 de la Ley de Ajuste Tributario No.7543 del 14 de setiembre de 1995) / a) Promulgar los reglamentos generales de fiscalización, gestión tributaria y recaudación./ b) Publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización./ c) Implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de la presente Ley./ Las reformas citadas en los artículos 12 a 19 (*) de esta Ley rigen a partir del período fiscal siguiente a su publicación; su artículo 28 (*) rige a partir del ejercicio económico de 1996; las demás disposiciones de esta Ley, rigen a partir de su publicación. / (*) (Así reformado por el Auto de Corrección Material de las 14:00 hrs. del 10 de agosto de 1995, publicado junto con el texto de la presente ley).” (Lo subrayado no es del original). De manera expresa se indica que la susodicha modificación al canon 51 del CNPT, dispuesta en el ordinal 1 de la Ley de Justicia Tributaria, resulta aplicable a partir del 14 de setiembre de 1995, data en que se publicó esa Ley. Esta reforma estuvo vigente hasta el 1º de octubre de 1999, momento en que entró en vigencia la Ley número 7900. Esto es complementado con lo dispuesto en el Transitorio Tercero, párrafos segundo y tercero de la Ley número 7535, al disponer: “A las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inicien antes de la vigencia de la presente Ley, no se les podrán aplicar sus disposiciones. / En los tributos cuyo pago esté sujeto a la presentación de una declaración jurada, esta Ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.” En el sub-júdice, como se ha señalado, el IDA le cobra a la sociedad actora la obligación tributaria originada en enero y febrero de 1996; así como los intereses por el pago tardío del impuesto sobre la cerveza por los meses de diciembre de 1995 a julio de 1996 y de setiembre de 1996 a diciembre de 1999. Es evidente que el hecho generador tuvo lugar cuando se encontraba vigente la reforma

introducida por la Ley de Justicia Tributaria, en el período fiscal 96. Por otro lado, la Ley número 7900, de 3 de agosto de 1999, no incluye transitorio alguno tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues solo contiene una disposición genérica, estableciendo que “rige a partir del 1° de octubre de 1999”. No obstante, el Tribunal, en la sentencia ahora impugnada, para aplicar el plazo trienal según la reforma del artículo 51 efectuada por esa ley, se fundamenta en el principio de la norma más favorable, de conformidad, tanto con lo preceptuado en su Transitorio II, al disponer: “*A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley, se les aplicará la sanción más benigna. Además se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.*” (Lo subrayado no es del original); cuanto por los precedentes de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Esta Sala no comparte ese criterio. Como se indica expresamente en esa norma transitoria, el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones (en ese mismo sentido se expresa la Sala Constitucional en el precedente citado por el Tribunal, voto número 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del 17 de junio de 1994); sin embargo, como ya se indicó, la prescripción no reviste ese carácter. Por ello, ese postulado no resulta procedente para determinar el plazo de prescripción aplicable al sub-lítem; sino, por el contrario, y como se ha señalado, el de la normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador. Corolario, para la fijación del capital e intereses debidos por la sociedad actora, la redacción del ordinal 51 del CNPT, aplicable a la lite, es la siguiente: “**Términos para la prescripción.** La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.”, conforme con la reforma introducida por la Ley número 7535 del 1 de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria.

VIII. Sobre el cobro efectuado por recargos, su naturaleza es sancionatoria, contraria a la de los réditos, que es indemnizatoria. La normativa que los regula, por lo tanto, es otra, la correspondiente a las sanciones administrativas. En concreto, el tema de la prescripción se rige por lo previsto en los cánones 73 y 74 de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971 (CNPT), modificado el último ordinal por la 5909 del 16 de junio de 1976; y 74 de la versión siguiente y actual de ese cuerpo normativo. La Ley de Justicia Tributaria, en su artículo segundo, sustituyó el Título III del CNPT, denominado “Hechos ilícitos tributarios”. Según se apuntó en el considerando anterior, en el ordinal 35 se estableció que esta reforma entraría en vigencia en el plazo de seis meses a partir de su publicación –el 14 de setiembre de 1995–, siempre que la Administración Tributaria cumpliera tres aspectos: a) promulgar el reglamento general de fiscalización, gestión tributaria y recaudación, b) publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización y, c) implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de esa ley. El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto número 25049-H, y el Reglamento sobre criterios objetivos de selección, Decreto 25050-H, fueron publicados en el Alcance número 20 de La Gaceta 62 de 28 de marzo de 1996. Para ambos, se estableció su vigencia a partir del 1° de abril siguiente. La implementación del programa de divulgación e información sobre los alcances de la ley se hizo antes de abril de ese año. En consecuencia, la reforma integral del Título III del CNPT resulta aplicable a partir del 1° de abril de 1996. A la luz de lo señalado en el considerando I de esta sentencia, en las resoluciones administrativas de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, 348 y 356, de las 8 horas del 15 y 11 horas 30

minutos del 19, respectivamente, ambas de noviembre del 2001, notificadas el 18 de marzo del 2002, se condenó a la sociedad actora a cancelar los recargos por presentación tardía de la declaración jurada de los meses de enero y febrero de 1996; y, morosidad en el pago atrasado del impuesto, de los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Es evidente que el cambio introducido por la Ley de Justicia Tributaria no le resulta aplicable al sub-júdice, pues el período cobrado es anterior a su entrada en vigencia. Ergo, tocante al rubro de los recargos cobrados por la Administración Tributaria a la sociedad actora, resulta aplicable lo dispuesto en los numerales 73 y 74 de la Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971, reformado el último canon mediante Ley número 5909 del 16 de junio de 1976, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996.

IX. Procede ahora determinar el segundo aspecto debatido en el recurso: si los extremos cobrados por el IDA a Florida Ice se encuentran prescritos. Tocante a los rubros de principal e intereses, es preciso tener presente lo preceptuado en los ordinales 51, 52, 53 y 57 del CNPT, según reforma practicada por la ley número 7535: "**Artículo 51.- Términos para la prescripción.** La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses. **Artículo 52.- Cómputo de los términos.** El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse." **Artículo 53.- Interrupción de la prescripción.** El curso de la prescripción se interrumpe por: / a) El traslado de observaciones y cargos o los actos sucesivos dictados por la Administración Tributaria para determinar el tributo. / Igualmente, se interrumpirá con la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. Como fecha de interrupción, se tomará la de la notificación del traslado de observaciones y cargos de la resolución administrativa o la presentación de la declaración respectiva fuera de término. / b) Cualquier solicitud de rectificación del sujeto pasivo. / c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. / d) El pedido de prórroga o de otras facilidades de pago. / e) La notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. / f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos establecidos en el artículo 102 del presente Código. / Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse nuevamente, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. ... **Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.** Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar, junto con el tributo adeudado, un interés, el cual no será menor, en ningún caso, que la tasa básica pasiva que fije el Banco Central. / La Administración Tributaria, mediante resolución publicada, fijará la tasa de interés, que no podrá superar en más de quince puntos esa tasa básica pasiva, tasa de interés que regirá a partir de su publicación. / No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración." El adeudo principal en cobro, se reitera, corresponde a los meses de enero y febrero de 1996. A la luz de lo dispuesto en el numeral 52 antes transcrito, en relación con el 51 ibídem, el cómputo del plazo para la prescripción se inició el 1º de enero de 1997, concluyendo, si no hubiese existido ningún acto interruptor, el 1º de enero del 2001. No obstante, la notificación del traslado de cargos y observaciones –acto interruptor, de conformidad con el inciso a) del ordinal 53 de reciente cita- se llevó a cabo el 27 de abril del 2000 y las resoluciones determinativas números 4 de las 11 horas y 8 de las 15 horas del 20 de setiembre de ese año fueron comunicadas el día 27 siguiente.

Asimismo, el 6 de octubre, la sociedad actora formuló recursos de apelación, fallados por el Tribunal Fiscal Administrativo en resoluciones números 348 y 356, notificadas el 18 de marzo del 2002. Ergo, no transcurrió el plazo fatal de cuatro años de la prescripción para que la Administración Tributaria pudiera efectuar dicha determinación. Por otro lado, tocante a los réditos cobrados, se colige del transcrito canon 57, relacionado con lo preceptuado en los ordinales 51 y 52 ibídem; así como de lo antes expuesto, que los cobrados a partir de enero de 1996 tampoco están prescritos, pues las respectivas resoluciones determinativas fueron dictadas y notificadas antes de transcurrir el plazo cuatrienal. Igual sucede con los correspondientes a diciembre de 1995. Tal y como se apuntó en el considerando I de esta sentencia, el 18 de setiembre de 1996 la sociedad actora suscribió con el IDA un “Arreglo de pago extrajudicial”, en el cual se indicó, de manera expresa, que había depositado a la orden del indicado ente los impuestos respectivos al mes de diciembre de 1995, incluyendo capital, intereses y multas. No obstante, por la duda surgida respecto a la procedencia del cobro de esos extremos accesorios, los montos concernientes a intereses y multas fueron aplicados como un crédito de impuesto sobre los correspondientes al mes de enero. Ese pacto, tocante a la deuda del impuesto, configura un acto interruptor de la prescripción, según lo estipulado en el citado numeral 53 inciso c) del CNPT -*El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor-*, y como tal, afecta lo accesorio: los frutos civiles. Por consiguiente, el nuevo plazo empezó a correr, según lo dispuesto en el párrafo final de este ordinal, el 1º de enero de 1997, venciendo el 1º de enero del 2001, cuando ya, se insiste, habían sido notificadas las resoluciones determinativas. Por consiguiente, cabe concluir que tampoco la fijación de los réditos está prescrita.

X. En relación con los recargos adeudados, de acuerdo con lo expuesto en el apartado VIII de esta sentencia, la normativa aplicable es la contenida en los ordinales 73 y 74 del CNPT, vigentes hasta el 31 de marzo de 1996. Disponen esas normas: **“Artículo 73.- Prescripción de las infracciones.** *El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción./ El plazo precedente se extiende a cinco años para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 51 de este Código.* **Artículo 74.- Interrupción de la prescripción.** *La prescripción de la acción para aplicar sanciones, se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen o por la denuncia formulada ante la autoridad competente. En ambos casos el nuevo término comenzará a correr del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.”* El período cobrado por estos extremos, comprende los meses de diciembre de 1995, enero, febrero y marzo de 1996. Por consiguiente, los plazos de prescripción se inician el 1º de enero de 1996 y el 1º de enero de 1997, finalizando el 1º de enero de 1999 y el 1º de enero del 2000, respectivamente, de no existir acto interruptor alguno. Como se indicó en el apartado I de esta sentencia, la Junta Directiva del IDA, en acuerdos tomados en la sesión número 90-97, del 9 de diciembre de 1997, dispuso indicarle, entre otras, a Florida Ice, que debía proceder al pago de las sumas adeudadas por concepto de “presentación tardía, intereses corrientes y moratorios”. La notificación de ese acuerdo configura el acto interruptor aludido en el canon 74 del CNPT, pues es cuando se le ponen en conocimiento las infracciones presumidas por la Administración Tributaria. No consta cuándo sucedió ese comunicado. Sin embargo, existe un dato objeto que determina, no solo que sí se efectuó, sino también el momento en que se hizo: el 4 de febrero de 1998, el representante de la

sociedad actora interpone los recursos de revocatoria y apelación contra tal acuerdo. Conforme con lo preceptuado por el canon 140 ejúdem, esa impugnación debe hacerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su notificación. En consecuencia, ese acto se llevó a cabo, como fecha límite, el 4 de enero de 1998, antes de completarse los tres años. Según indica el numeral 74 antes transcrito, el plazo de la prescripción queda interrumpido hasta cuando la respectiva resolución quede firme. En el sub-júdice, eso sucede con la notificación las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Por consiguiente, tampoco el extremo de los recargos cobrados se encuentra prescrito. Sin perjuicio de lo anterior, y a mayor abundamiento de razones, es menester indicar lo siguiente. Podría argüirse que el señalado acto interruptor de la prescripción no tiene esa virtud, pues la Junta Directiva del IDA, en sesión número 3-00, celebrada el 12 de enero del 2000, anuló lo actuado en el procedimiento cobratorio y ordenó reiniciarlo. Sin embargo, tal suposición parte de una base falsa. En realidad, la Junta Directiva del IDA no anuló el proceso cobratorio. Lo resuelto, ante la comunicación de la resolución interlocutoria número 63 de las 11 horas del 6 de abril de 1999 del Tribunal Fiscal Administrativo, ordenando devolver el expediente para que se tramitaran por separado los respectivos cobros a cada una de las empresas involucradas, fue revocar el acuerdo tomado en la sesión número 19-98 del 10 de marzo de 1998, en el cual denegó el recurso de revocatoria y admitió la apelación, para acoger el recurso horizontal interpuesto contra lo decidido en la sesión del 9 de diciembre de 1997, ordenando efectuar el cobro a cada empresa, de conformidad con lo previsto en los artículos 144 y siguientes del CNPT. En todo caso, aún cuando se interpretara que sí fue anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen. Tal y como se apuntó en el considerando VI de este fallo, la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes. Esa duda o angustia no existe en el sub-júdice, pues, aunque se haya anulado el proceso, la sociedad actora tiene plena certeza de que la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria; por lo tanto, no pierde el efecto interruptor de la prescripción. Sobre la subsistencia de los efectos sustanciales de una notificación anulada, pueden consultarse las sentencias de esta Sala números 52 de las 15 horas 20 minutos del 27 de junio de 1997 y 139 de las 14 horas 10 minutos del 23 de diciembre de 1998. Sin embargo, en un supuesto como el apuntado, esa interrupción no puede ser indefinida. Por ello, debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria quede firme. En autos no consta cuándo se produjo la notificación del acuerdo tomado en la sesión del 12 de enero del 2000. No obstante, aún cuando se tomara esa data como el momento en que inicia el plazo para la prescripción, no transcurrieron los tres años para que operara. De acuerdo con el mérito de los autos, el 22 de marzo de ese año se le notificaron a la actora los oficios números AF-067 y AF-071 de la Auditoría General del IDA, con los cuales se le pone en conocimiento los requerimientos previos de pago. Además, el 27 de abril se le comunican los traslados de cargos y observaciones, contenidos en oficios números AF-122-2000 y AF-125-2000.

XI. En virtud de las razones expuestas, resulta de rigor acoger el recurso interpuesto y casar la sentencia del Tribunal, en cuanto dispuso la nulidad de los actos y resoluciones impugnados, al considerar prescritos los extremos cobrados, imponiéndole el pago de las costas al IDA."

4. Obligación tributaria: Término para la determinación de oficio y su cobro

[Sala Primera de la Corte]^v

Voto de mayoría

"V.- Recurso por el fondo: Entre los agravios formulados por el casacionista se apunta, como motivo de casación por el fondo, la violación del artículo 51, 68 inciso a), 69, 74, 82, 83, 88, 89, 90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Todas ellas referidas a la prescripción impositiva, la cual invocó oportunamente, por vía de excepción ante el Superior. Precisa por ende, con arreglo al orden lógico, abordar la consideración de dicho agravio. Según aduce el recurrente, la acción de la Administración para determinar su obligación tributaria referida a los períodos 84 al 86, se encontraba prescrita. Por ende, al no declararlo así el Tribunal Superior, contravino la normativa citada y su misma jurisprudencia.

VI.- El Tribunal Superior, en verdad, desestima la aducida prescripción. Sobre el particular, asevera en su fallo, lo siguiente: "... No obstante, y luego de un cuidadoso estudio de las disposiciones legales que norman la materia, así como de los antecedentes jurisprudenciales, se arriba ahora al convencimiento de que si bien solo el juez de lo contencioso es el facultado para imponer la multa de la comisión de este hecho, previa su calificación, esto es ajeno y no enerva de modo alguno, la potestad de la administración de extender el plazo de la prescripción a cinco años, a los fines de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el artículo 51 *Ibidem* [Código de Normas y Procedimientos Tributarios], en los casos en que los contribuyentes o responsables no estén registrados o que estándolo, hubieren presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o que no hubieran presentado las declaraciones juradas. Esto así, por cuanto se estima que una cosa es el plazo de la prescripción de la determinación de la obligación y otro, de naturaleza diversa, el extintivo para las infracciones y sanciones...". Con base en tales razonamientos el Tribunal Superior confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo en lo concerniente a la aplicación del término prescriptivo.

VII.- Previo a abordar el tema medular de la cuestión debatida, cabe considerar lo siguiente, tocante a la tesis expuesta por el Tribunal Superior. Según su criterio, pese a que el Juez de lo Contencioso es el facultado para imponer la multa, previa calificación del ilícito de defraudación, ello no enerva de modo alguno la facultad de la Administración Tributaria para extender el plazo de la prescripción a cinco años. Lo anterior, a fin de determinar la obligación tributaria y exigir el pago del tributo y sus intereses conforme lo dispone el ordinal 51 de reiterada cita. Dicho aserto se pone en conflicto con lo dispuesto, sobre el particular, por el artículo 82 *ibídem*. Este, al referirse a la aplicación de sanciones tributarias, entre las que se encuentran las referidas al ilícito de defraudación fiscal, preceptúa: "Los recargos previstos en los artículos 94, 96 y 98 deben ser aplicados directamente por la Administración Tributaria y las multas contempladas en los artículos 91, 101 y 103 deben ser impuestas, en juicios de sustanciación sumarísima, por el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda.". Según se lee en el artículo siguiente

(83), el procedimiento se inicia con una denuncia escrita por la Administración después de la cual se recibe la indagatoria con confesión con cargos del infractor. De no ser así -se acota- estaría vulnerando el debido proceso y otorgando a la Administración la doble condición de juez y parte dentro del procedimiento para la aplicación de sanciones al contribuyente.

VIII.- La prescripción es enumerada dentro de los medios o modos de extinción de la obligación tributaria, según lo establece el artículo 35 del Código Tributario, y como tal, presenta una serie de particularidades que conviene mencionar. Por ejemplo, no extingue la obligación tributaria sino su exigibilidad o determinación. En relación, el artículo 51 in fine, dispone: "La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige a los efectos de exigir el pago del tributo y sus intereses...". Sea, la prescripción, con su efecto extintivo, está referida a la extinción de la determinación de la obligación tributaria y su exigibilidad. Ahora bien, el régimen tributario costarricense presenta los siguientes supuestos de importancia para la resolución del caso, en lo relativo al tema de la acción del Estado para exigir el cobro de los impuestos: el término de la prescripción y las causas de su interrupción. En cuanto al término de la prescripción, el artículo 51 del ordenamiento legal mencionado, señala que las acciones del fisco para exigir el pago de impuestos regidos por dichas normas prescriben en los siguientes supuestos: 1) por el transcurso de tres años para la determinación y exigibilidad de la obligación tributaria y sus intereses y 2) por el transcurso de cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hubiesen presentado las declaraciones juradas. La interrupción de la prescripción, en materia impositiva, está regulada por los artículos 53 y 54 del mismo cuerpo legal citado. Sobre el particular, dichos preceptos establecen cuatro posibilidades: 1) Por la determinación del tributo, sea la efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha de interrupción la de la notificación de la resolución administrativa o de la presentación de la declaración respectiva fuera de término; 2) por reconocimiento expreso por parte del deudor; 3) Por pedido de prórroga u otras facilidades de pago y 4) En los casos de interposición del recurso contra las resoluciones de la Administración Tributaria.

IX.- A la luz de las consideraciones anteriores, lo resuelto por el Tribunal no procede conforme a derecho. No puede la Administración Tributaria calificar como fraudulentas las declaraciones de los contribuyentes, ampliando así, concomitantemente, el término prescriptivo para la determinación de la obligación tributaria, sin chocar con los artículos 51, 82 y 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según los cuales tal facultad está reservada al órgano jurisdiccional: el Juez de lo Contencioso-Administrativo y Civil de Hacienda. Una calificación tal exorbita las funciones de percepción y fiscalización de los tributos correspondientes a la Administración. Por ende, la sentencia del Tribunal incurre en el vicio reclamado por el actor, al resolver sustentando dicho criterio, en virtud del cual se amplía el término prescriptivo de tres a cinco años, sin la concurrencia de los supuestos legales para ese efecto. Ergo, por las razones expuestas y sin necesidad de entrar a analizar los demás agravios esgrimidos por el recurrente, procede casar la sentencia por violación directa de los artículos 51, 74, 82, 83, 88, 89, 90, 91 y 105 al 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

X.- Al ser procedente la casación por los motivos dichos, corresponde a esta Sala entrar a resolver el fondo del asunto, en cuanto fue objeto de recurso. En primer lugar, es de rigor considerar lo concerniente a la prescripción tributaria. Conforme a lo comentado anteriormente, y según lo estatuido por el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la acción de la Administración tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años salvo cuando se trate de contribuyentes o responsables no registrados o que estándolo, hubiesen presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hubiesen presentado las declaraciones juradas en cuyo caso el período se amplía a cinco años. Como causas de interrupción se establecen - artículo 74 in fine- la notificación de la infracción que se presume o la denuncia formulada ante la autoridad competente. Ninguno de esos supuestos, según se ha visto, concurren en el sub-lite. En consecuencia, debe aplicarse el término de tres años a la especie. Sentado lo anterior, conviene determinar si la facultad de determinación de la obligación tributaria de los períodos fiscales del 84 al 86 del señor P.P. se hallan prescritos. En relación, quedó comprobado en el proceso, que las resoluciones AE-211-89, AE-212-89 y AE-213-89, no fueron notificadas hasta el 29 de setiembre de 1989. En consecuencia, transcurrió fatalmente el término señalado en el artículo 51 citado, al no concurrir ninguna de las causales expresamente señaladas para que operara la interrupción cuestionada. De consiguiente, acaeció la prescripción al haber transcurrido el término correspondiente cuando se practicaron las notificaciones aludidas, lo cual entraña la extinción de la obligación tributaria. (artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

XI.- En virtud de lo expuesto, se impone acoger el recurso por el fondo, y en consecuencia anular el fallo del Tribunal Superior. Al resolver, entonces, por el fondo, conforme al mérito de los autos, procede acoger la excepción de prescripción opuesta por el señor P.P., y declarar prescrita la acción de la administración tributaria para determinar su obligación tributaria de los períodos fiscales correspondientes a los años 84 al 86. Cabe condenar al Estado al pago de ambas costas de la acción."

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, de normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final del 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 las citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos (Nº 6683), reproduce libremente las leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de esta ley. 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 CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ 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 núm. 117 del 04/06/1971. Alcance: 56.

ⁱⁱ Sentencia: 00014 Expediente: 06-000105-0163-CA Fecha: 26/02/2009 Hora: 03:05:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX.

ⁱⁱⁱ Sentencia: 00449 Expediente: 01-000239-0163-CA Fecha: 11/10/2006 Hora: 10:10:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I.

^{iv} Sentencia: 00385 Expediente: 02-000358-0161-CA Fecha: 28/06/2006 Hora: 09:40:00 a.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

^v Sentencia: 00002 Expediente: 96-000002-0004-CA Fecha: 10/01/1996 Hora: 03:05:00 p.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

Reducción de sanciones

Artículo 88: Reducción de sanciones de artículos 78, 79, 81 y 83, cuando el infractor subsane su incumplimiento:	Reducción de la sanción en un:
En forma espontánea (sin que medie actuación de la Administración).	75%
Después de la actuación de la Administración, pero antes de la notificación del acto determinativo o sanción.	50%
Después de notificado el acto determinativo o sanción, y dentro del plazo establecido para recurrir, acepta los hechos y subsana.	25%

NOTA: En todos los casos anteriores si el infractor autoliquida y paga la sanción en el momento de reparar el incumplimiento, el porcentaje de reducción se incrementa en un 5%.

Delitos

Conducta sancionada	Sanción
Artículo 92: Fraude a la Hacienda Pública	Prisión de cinco a diez años cuando la cuantía del monto defraudado exceda los 500 salarios base.

Para más información comuníquese con la Administración Tributaria:

Administración Tributaria	Correos electrónicos
San José Oeste	infoatsanjose@hacienda.go.cr
San José Este	atsanjoseeste@hacienda.go.cr
Alajuela	infoatalajuela@hacienda.go.cr
Cartago	infoatcartago@hacienda.go.cr
Heredia	infoatheredia@hacienda.go.cr
Guanacaste	infoatguanacaste@hacienda.go.cr
Puntarenas	infoatpuntarenas@hacienda.go.cr
Limón	infoatlimon@hacienda.go.cr
Zona Norte	infoatzonanorte@hacienda.go.cr
Zona Sur	infoatzonasur@hacienda.go.cr

NOTA: El salario base para el 2012 es de ₡360.600.00, este monto varía cada 1° enero. Consúltelo en la Administración Tributaria o en nuestra página web <http://dgt.hacienda.go.cr>

Información actualizada a noviembre 2012



Todos nuestros trámites y servicios son gratuitos

Régimen sancionador Código de Normas y Procedimientos Tributarios

(reformado por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N° 9069)



Sanciones por infracciones administrativas

Conducta sancionada	Sanción
Artículo 78: Omisión de la declaración D-140 Inscripción, modificación o desinscripción, dentro de los plazos establecidos.	Medio salario base por cada mes o fracción de mes de atraso, hasta un máximo de tres salarios base.
Artículo 79: Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias dentro de los plazos establecidos.	Medio salario base.
Artículo 80: Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria y en la devolución de impuestos producto de la declaratoria de ineficacia de la exención.	1% del impuesto por pagar, por cada mes o fracción de mes, hasta un máximo del 20% si paga después del plazo de quince días.
Artículo 80 bis: Morosidad en el pago del impuesto.	1% del impuesto por pagar, por cada mes o fracción de mes, hasta un máximo del 20% si paga fuera del plazo.
<p>Artículo 81: Infracciones materiales por omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes:</p> <p>a) Omitir la presentación de declaraciones autoliquidativas, dejando de ingresar las cuotas tributarias determinadas.</p> <p>b) Presentar declaraciones autoliquidativas inexactas.</p> <p>c) Solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden.</p>	<p>Infracción leve (la que aplica normalmente salvo en los dos supuestos siguientes -grave, muy grave-): 50% sobre la base de la sanción*.</p> <p>Infracción grave (si hay ocultación de datos y la base de la sanción no supera los 500 salarios base): Si el monto de la deuda es mayor del 10% de la base de la sanción: la sanción es del 100% de la base de la sanción*.</p> <p>Infracción muy grave (si se utilizan medios fraudulentos descritos en art. 81): La sanción es del 150% de la base de la sanción*.</p> <p style="text-align: center;"><i>* Base de la sanción: importe determinado de oficio</i></p>
<p>Artículo 82: Resistencia a las actuaciones administrativas de control:</p> <p>a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control, y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.</p> <p>b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.</p> <p>c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y el tiempo que se haya señalado.</p> <p>d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas, locales o establecimientos a los funcionarios actuantes o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones, relacionados con las obligaciones tributarias.</p>	<p>2 salarios base, si no se comparece, no se facilita la actuación o la información en el primer requerimiento.</p> <p>5 salarios base, si no se comparece, no se facilita la actuación o la información requerida en el segundo requerimiento.</p> <p>2% de los ingresos brutos en el período del impuesto a las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10 salarios base y un máximo de 100, si no se comparece, no se facilita la actuación o la información requerida en el tercer requerimiento.</p>
<p>Artículo 83:</p> <p>a) Incumplimiento en el suministro de información.</p> <p>b) Presentación de información con errores o que no corresponda a lo solicitado.</p>	<p>2% de los ingresos brutos en el período del impuesto de las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10 salarios base y un máximo de 100.</p> <p>1% del salario base por cada registro incorrecto.</p>
Artículo 84: Incumplimiento del deber de llevar registros contables y financieros.	1 salario base.
Artículo 84 bis: Incumplimiento del deber de llevar el registro de accionistas.	1 salario base.
Artículo 85: No emisión de facturas.	2 salarios base.
<p>Artículo 86: Infracciones que dan lugar al cierre de negocios:</p> <p>a) Reincidir en no emitir o no entregar facturas o comprobantes autorizados, habiendo resolución firme anterior.</p> <p>b) El contribuyente que previamente requerido por la Administración Tributaria, no presente las declaraciones omitidas o no ingrese las sumas retenidas, percibidas o cobradas en el plazo concedido en el requerimiento.</p>	<p>Cierre por cinco días naturales del establecimiento comercial donde se comete la infracción.</p> <p>Cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos comerciales.</p>
Artículo 87: Destrucción o alteración de sellos de cierre de negocios.	2 salarios base.