



## Jurisprudencia sobre la Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
<b>Palabras Claves:</b> Obligación Tributaria, Prescripción, Interrupción de la Prescripción, Interrupción Especial de la Prescripción. Sala Primera Sentencias 951-09, 555-12, Trib. Contencioso Administrativo Sección VI Sentencias 2124-10, 198-12, Trib. Contencioso Administrativo Sección VII Sentencia 82-10 y Trib. Contencioso Administrativo Sección VIII Sentencia 11-09.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 20/08/2014.

### Contenido

RESUMEN .....	2
NORMATIVA .....	2
Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria .....	2
JURISPRUDENCIA.....	2
1. Aplicación del Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios .....	2
2. Interrupción de la Prescripción por Conocimiento del Proceso .....	7
3. Interrupción de la Especial de la Prescripción por la Interposición de Recursos contra las Resoluciones de la Administración Tributaria .....	9
4. La Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria .....	11
5. Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Interpretación ante las Reformas Introducidas en Materia Tributaria .....	17
6. Compuo del Plazo de Prescripción de la Obligación Tributaria en Aplicación del Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios .....	18

## RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la **Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria**, considerando los supuestos del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## NORMATIVA

### Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria

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

Artículo 54. **Interrupción especial del término de prescripción.** En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.

## JURISPRUDENCIA

### 1. Aplicación del Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

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

Voto de mayoría:

“**VII. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.** Ya este Tribunal ha tenido la oportunidad de referirse al instituto de la prescripción en materia tributaria. Así, en sentencia N° 1293-2010 de las 14:00 horas del 12 de abril de 2010 (reiterada, entre otras, en la N° 2970-2010 de las 13:00 horas del 10 de agosto del mismo año y, muy recientemente, en la N° 194-2012-VI de las 9:00 horas del 20 de setiembre en curso), se indicó que este instituto propende a la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. Como figura con eficacia preclusiva, permite el nacimiento de una nueva situación jurídica a partir del acaecimiento de ciertos presupuestos. Precisamente en esta línea, el artículo 35 del Código Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) establece la prescripción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria. Ahora bien, la prescripción depende, para su ocurrencia de tres factores básicos: primero, el decurso del tiempo fijado por ley para el fenecimiento de un determinado derecho que el mismo ordenamiento jurídico otorga. Segundo, la

inercia del titular del derecho de hacerlo valer dentro del espacio temporal dentro del cual el marco normativo le otorga tutela y, tercero, la defensa de la persona a favor de quien corre la prescripción negativa, de hacerla valer, mediante excepción. La concurrencia de los tres factores permite surgir el efecto liberatorio de la prescripción. Se trata de presupuestos concurrentes que de no estar, no podrán generar esa consecuencia extintiva para el acreedor y liberatoria para el deudor. Respecto de su fundamento ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia N° 840-F-S1-2009 de las 10:20 horas del 13 de agosto de 2009, que

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

*solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas".* (En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos No. 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y No. 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001, de esa misma Sala.)

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

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

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

*(...)"*

Por su parte, el ordinal 52 expresa:

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

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

*"Artículo 53.-*

*Interrupción o suspensión de la prescripción*

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

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

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

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

*d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.*

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

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

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

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

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

*“Artículo 54.m Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución queda firme.”*

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

*“De acuerdo a lo que yace en el expediente, esta Administración Tributaria hace ver que la oficina auditora en fecha 13 de febrero 2003 comunicó el Inicio de la Actuación Fiscalizadora n° 1971000108165 y en fecha 6 de marzo del 2003 mediante oficio FATC-*

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

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

cuestionado. Así las cosas, tal gestión produce el efecto de la interrupción especial a que alude el ya citado artículo 54 del CNPT, conforme al cual el plazo preclusivo comenzaría a correr a partir del 1 de enero del siguiente año calendario, que en el caso concreto fue el 2004, por lo que vencería nuevamente el 1 de enero del 2007. Desde esta óptica, la resolución determinativa DT-03-R-027-2006 de las 8:02 horas del 7 de diciembre del 2006 fue dictada en tiempo y la prescripción alegada debe denegarse.

## **2. Interrupción de la Prescripción por Conocimiento del Proceso**

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

Voto de mayoría

“VII. Coincide esta Sala con el criterio expuesto en el fallo impugnado. En reiteradas ocasiones se ha manifestado que aún cuando se declare la nulidad de los actos, la interrupción de la prescripción se conserva. Así, se ha expresado: *“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”* (sentencia n.º 385-F-2006 de las 9 horas 40 minutos del 28 de junio de 2006). En este asunto, se tuvo por acreditado que mediante oficio n.º AF-196-2004 del 25 de noviembre de 2004, el IDA comunicó al Presidente Ejecutivo del CNP el inicio de actuaciones de comprobación de cumplimiento material de las obligaciones tributarias para los períodos 2001, 2002 y 2003, como sujeto pasivo del impuesto sobre los licores; lo que notificó a la Dirección de la Fanal en ese mismo día. Ese documento –añade esta Sala- fue además recibido en la Presidencia Ejecutiva del IDA el 29 de noviembre del mismo año (folio 7 del expediente administrativo). En resolución n.º AF-046-2005 del 19 de abril de 2005, el IDA informó a la Fanal el requerimiento previo de pago por la suma de €1.487.363.984,01, lo que se notificó a dicho órgano el 20 de ese mes y año. En oficio n.º PE 287 de 6 de mayo siguiente, el CNP, en su condición de representante de la Fanal, se opuso a ese requerimiento. Mediante oficio n.º DAF-372-2005 de 24 de octubre de 2005, el IDA emitió el traslado de cargos y observaciones a la Fanal. El CNP se opuso en memorial n.º PE 752 de 5 de noviembre 2005. El 6 de marzo de 2006, el citado Instituto dictó la resolución determinativa no. 1-2006, fijó de oficio la obligación tributaria de la Fanal en €1.486.721.535,79, lo cual apeló el CNP. En resolución n.º 328-2006 de las 13 horas del 25 de julio de 2006, el TFA anuló todo lo actuado desde el requerimiento previo de pago (oficio AF-046-2005), pues estimó que a la Fanal no se le debió tener como sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que es un órgano adscrito al CNP. El 11 de diciembre de 2006, en memorial n.º DAF-559-2006, el IDA realizó requerimiento previo de pago al CNP, en su condición de Administrador de la

Fanal, para que cancelara ¢1.892.834.639,93. Así las cosas, el TFA anuló todo lo actuado en el primer procedimiento de cobro. Sin embargo –tal y como se dispuso supra- esa declaratoria de invalidez de los actos y actuaciones no implica por sí que se haya eliminado también el efecto de interrupción sobre la prescripción de su derecho a exigir el tributo de dichos períodos, pues ello depende del conocimiento que haya tenido el sujeto pasivo –el CNP- de las acciones tendientes al cobro. Como se observa en el elenco de hechos probados, el oficio en que se informó sobre el inicio de las actuaciones de comprobación se dirigió al Presidente Ejecutivo del CNP. Si bien fue recibido en la Fanal, es lo cierto que ésta es un órgano del CNP, y conforme al canon 68 de la Ley General de la Administración Pública, al poseer esa naturaleza (órgano de ese ente) se tiene por presentada ante el órgano al que le correspondía ejercer la defensa de los intereses de esa entidad. Asimismo, consta a folio 7 del expediente administrativo que dicho oficio fue además recibido en la Presidencia Ejecutiva del CNP el 29 de noviembre de 2004. De esta manera, aún cuando el IDA cometió la imprecisión de dirigir y notificar formalmente a la Fanal el requerimiento previo de pago (resolución AF-046-2005, folios 72 a 77 del administrativo), también es claro que el CNP, quien es –como se dijo- el sujeto de derecho y por tanto, el obligado tributario, tuvo plena certeza de que IDA había iniciado, primero las actuaciones de comprobación, ya que el oficio AF-196-2004 se remitió y entregó a su Presidencia Ejecutiva; segundo, que efectuó el traslado de cargos, pues el oficio n.º DAF-372-2005 se notificó a la Fanal, dependencia de ese ente. Conforme al precepto 53 incisos a) y e) del CNPT tienen el efecto de interrumpir el curso de la prescripción las notificaciones del inicio de actuaciones de comprobación y de todos los actos administrativos tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. Tanto el oficio AF-196-2004 como el traslado de cargos DAF-372-2005, interrumpieron en su momento el plazo prescriptivo, y ese efecto se mantiene pese a que fueron declarados nulos en la sede administrativa, ya que con ambos el CNP tuvo conocimiento de que el IDA ejercía el derecho al cobro del tributo que alegaba le corresponde. En otras palabras, partiendo del hecho jurídico de la nulidad absoluta del procedimiento (cuya veracidad y legalidad no pueden ser discutidas en este proceso), es lo cierto que hubo un hecho efectivo, real e indiscutible, cual es que el CNP tuvo pleno conocimiento de la determinación y el cobro tributario efectuados, no solo por el correcto alcance del artículo 68 de la LGAP, sino además, por la circunstancia misma de que el propio CNP se opuso a la determinación y recurrió la resolución final. Es por esto que, con independencia de la nulidad de ese primer procedimiento, hubo conocimiento, y por ende, interrupción de la prescripción de conformidad con los artículos 53 y 54 del CNPT. De esta suerte, tales normas no fueron violentadas por el Tribunal y por consiguiente, se denegará el motivo.”

### **3. Interrupción de la Especial de la Prescripción por la Interposición de Recursos contra las Resoluciones de la Administración Tributaria**

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

Voto de mayoría

#### **“V. SOBRE EL FONDO. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Argumenta la accionante que en la especie se ha generado prescripción de la obligación tributaria, toda vez que el Tribunal Fiscal Administrativo demoró más de 5 años en resolver el recurso de apelación formulado en contra de la Resolución Determinativa de los Impuestos a su cargo, habiendo transcurrido el plazo de prescripción de 3 años para la determinación de la obligación tributaria, sin que existiera una de las causas de interrupción de la prescripción señalados en el artículo 53 del Código Tributario. Considera ésta Cámara que si bien en la especie la contribuyente formuló recurso de apelación en contra de la Resolución Determinativa No. DT-10-152-0 de las 10 horas del 17 de octubre del 2000, en fecha 26 de febrero del 2001 y el Tribunal Fiscal Administrativo notificó la resolución de dicho recurso hasta el 7 de abril del 2006, lo cierto es que en materia de tributos, conforme a la disposición expresa contenida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria constituyen un plazo especial de interrupción de la prescripción de este tipo de obligaciones. En efecto, señala el citado artículo que en los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria, se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme. En la especie, el hecho de que transcurrieran más de 3 años desde el momento en que el contribuyente formuló el recurso de apelación y la resolución por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, no implica per se que la obligación hubiera prescrito, toda vez que por expresa disposición del legislador, durante el trámite de los recursos formulados contra resoluciones de la Administración Tributaria, el plazo de prescripción de la obligación se encuentra interrumpido y comienza a correr a partir del 1 de enero del siguiente año calendario en que la resolución quede firme. Asimismo, el plazo de 6 meses establecido en el artículo 163 del Código de la materia a los efectos de que el Tribunal Fiscal resuelva los recursos interpuestos contra las Resoluciones Determinativas de tributos, constituye un plazo ordenatorio, siendo que el legislador, al momento de fijar el plazo resolutorio, no dispuso la nulidad de lo actuado fuera de ellos. En este sentido resulta de aplicación supletoria el ordinal 329 de la Ley General de la Administración Pública, según el cual, salvo disposición en contrario, el acto final recaído una vez que haya fenecido el plazo, será válido para todo efecto legal. De ésta forma, entrándose de materia tributaria, por disposición expresa del legislador, la interrupción del cómputo de la prescripción se mantiene en tanto el órgano competente no haya resuelto el recurso, independientemente de si éste ocurre dentro del plazo otorgado por el ordenamiento

jurídico. Debe considerarse además que el incumplimiento de la obligación tributaria puede generar responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de la inactividad, o bien, responsabilidad disciplinaria de los funcionarios. En este sentido, se ha pronunciado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que ha señalado lo siguiente: “(...)

*IV. En segundo lugar, el casacionista aduce que la interpretación del numeral 54 del Código de rito, debe adaptarse a las reformas posteriores introducidas por el legislador en el mismo cuerpo normativo, en particular, el párrafo final del cardinal 163, el cual fue adicionado mediante Ley 7900 del 3 de agosto de 1999, y que dispone: “Los actos que resuelvan recursos interpuestos contra resoluciones determinativas de tributos, deben dictarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para interponerlos, cuando se presenten alegatos y las pruebas dentro de plazo señalado por el artículo 156 del presente Código. En los casos en que los sujetos pasivos presenten pruebas de descargo fuera de dicho plazo, se dictará la resolución determinativa dentro de los seis meses posteriores a la recepción de éstas.” En este sentido, no se aprecia ninguna disconformidad entre el alcance dado por el Tribunal al numeral 54 respecto de lo preceptuado en la norma recién transcrita. Mientras que la primera regula la forma mediante la cual se debe realizar el cómputo del plazo de prescripción, la segunda se refiere a los plazos ordenatorios en los que debe resolver la Administración. Así, a partir de la reforma en comentario, no es dable inferir, tal y como lo hace el recurrente, que ante un incumplimiento por el Tribunal Fiscal Administrativo del plazo fijado para la resolución de los recursos interpuestos por el contribuyente, corre, nuevamente, la prescripción. En este sentido, aún y cuando el operador jurídico debe adaptar el contenido de las normas administrativas de manera que potencien la satisfacción del fin público, respetando los derechos e intereses del particular (canon 10 de la Ley General de la Administración Pública), por vía de interpretación no se puede desconocer el sentido que se desprende de su literalidad. Por el contrario, de admitirse la lectura que de este numeral realiza el recurrente, dada la claridad de la disposición, implicaría otorgarle un contenido contrario al texto expreso, lo que conduciría a resolver contra legem. Aunado a lo anterior, en el caso concreto, no se encuentra que los preceptos citados en el recurso resulten contradictorios, o que requieran ser armonizados. En efecto, ambos regulan supuestos distintos, como ya se indicó, lo que descarta que el numeral 163 constituya una norma especial que modifique el contenido del precepto 54, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, cabe destacar que el legislador, al momento de fijar los plazos resolutorios, no dispuso la nulidad de lo actuado fuera de ellos. Asimismo en cuanto al argumento del recurrente sobre el factor teleológico perseguido por el legislador con la reforma, debe considerarse que, si su finalidad hubiere sido limitar el efecto interruptor de la prescripción conferido al recurso, así lo habría dispuesto, modificando, expresa o tácitamente, la regla preexistente contenida*

en la legislación. Por lo anterior, resulta de aplicación supletoria el ordinal 329 de la Ley General de la Administración Pública, el cual estipula que, salvo disposición en contrario, el acto final recaído una vez que haya fenecido el plazo, será válido para todo efecto legal. Así, la interrupción en el cómputo de la prescripción se mantiene en tanto el órgano competente no haya resuelto, independientemente de si esto ocurre dentro del plazo otorgado por el ordenamiento jurídico para tales efectos o no. Claro está, en esta segunda hipótesis, el incumplimiento de una obligación jurídica puede generar responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de la inactividad, o bien, responsabilidad disciplinaria de los funcionarios. Por último, en cuanto a la vulneración al debido proceso, según lo ya explicado, lo resuelto por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, así como el Tribunal Contencioso Administrativo, se fundamenta en una norma específica y vigente, sin que se desprenda que en su aplicación, se infringieran los derechos de defensa y del debido proceso en contra de la parte actora. Con base en todo lo expuesto, ambos agravios deben ser rechazados.”

**(SALA PRIMERA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA No. 00951DE LAS 14:35 HORAS DEL 10 DE SETIEMBRE DEL 2009.)** El subrayado no corresponde al original. En este mismo sentido, la Sala Constitucional ha declarado sin lugar acciones de inconstitucionalidad formuladas en contra de la disposición contenida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, considerando al efecto que la disposición legal no es contraria a los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad, proporcionalidad y eficiencia administrativa, siendo que el legislador en ejercicio de sus competencias constitucionales ha definido una regla especial de prescripción en ésta materia. (ver en este sentido los votos de la Sala Constitucional No. 13850 de las 14:37 horas del 17 de setiembre del 2008 y 14008 de las 10:17 horas del 19 de setiembre del 2008). En razón de lo señalado la argumentación de la accionante en el sentido de que la obligación tributaria se encuentra prescrita, no es de recibo.”

#### **4. La Interrupción Especial del Plazo de Prescripción en Materia Tributaria**

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

Voto de mayoría

**“IV. SOBRE EL MANTENIMIENTO DE LOS EFECTOS SUSTANCIALES DE LOS ACTOS INTERRUPTORES DE LA PRESCRIPCIÓN, PESE A LA NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. INTERPRETACIÓN ADECUADA DE LOS ARTÍCULOS 53 Y 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS:** Este asunto versa sobre el tema de las causas de interrupción de la prescripción en materia tributaria, y si éstas se mantienen pese a que los actos interruptores hayan sido declarados nulos. Precisamente, de previo a analizar la validez o no de la resolución impugnada, es recomendable determinar de forma clara el criterio de este Tribunal, en cuanto a este tema, con la finalidad de

aplicarlo posteriormente al caso concreto. En este sentido, se debe citar en lo relevante para el dictado de esta sentencia, el Voto número 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que explicó adecuadamente la naturaleza jurídica de la prescripción al indicar:

*"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. (...) 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.*

En un sentido similar, pero aplicado a las causales de interrupción de la prescripción en materia tributaria, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en Voto número 385-F-2006, dictado a las nueve horas cuarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis, indicó en lo que interesa lo siguiente:

*"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*

En este mismo orden de ideas, la sentencia No. 28 de las 15:15 horas del 22 de febrero de mil novecientos noventa y cinco, de la misma Sala Primera, trata de la naturaleza de los actos interruptores de la prescripción, que aunque se refiere a materia comercial, en lo fundamental es de aplicación a la materia tributaria, tal y como se explicará más adelante. Dicha sentencia indica:

*"...Vale señalar que esta Sala, haciendo referencia al instituto jurídico de la prescripción y la seguridad como valor que persigue, ha sostenido que "... no podría existir seguridad jurídica si la parte a favor de la cual ha sido instituida la prescripción, ignora el acto tendiente a desvirtuar la inercia del titular. Por ende, las causas de interrupción de la prescripción deben ser conocidas por el deudor ..." (Sentencia No. 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992). En punto al requerimiento de pago, ha estimado que "La gestión cobratoria extrajudicial en virtud de la cual el acreedor interrumpe la prescripción es un acto por el cual el titular de un derecho subjetivo se dirige al sujeto pasivo para que cumpla con lo debido. Tal gestión tiene dos características: 1) es un acto unilateral de declaración de voluntad de la persona legitimada para ello, correspondiéndole la legitimación normalmente al titular del derecho, excepcionalmente cabe la legitimación de otras personas, y 2) es un acto de declaración de voluntad de naturaleza recepticia. Por lo anterior debe ser dirigido al*

*sujeto pasivo del derecho y debe ser recibido por este." (Sentencia No. 145 de las 14:30 horas del 29 de agosto de 1991) ... En síntesis, tanto por la naturaleza del instituto de la prescripción que tiende a garantizar la seguridad jurídica, como por la normativa atinente a la interrupción de la prescripción, debe concluirse que el elemento de la receptividad por parte del sujeto pasivo o deudor de la obligación opera como un requisito indispensable para producir la interrupción del plazo extintivo (...) En lo referente a la interrupción de la prescripción, deben concurrir dos elementos, uno consustancial y otro de carácter formal. El primero, es que "las causas de interrupción de la prescripción deben ser conocidas por el deudor, para que eficazmente cese el estado de incertidumbre creado por la falta de ejercicio del derecho por parte del acreedor"(Sentencia de esta Sala No. 120 de las 15 horas del 29 de julio de 1992), esto, según ya se expuso, nos dice de la naturaleza recepticia de la gestión cobratoria extrajudicial; es decir, el requerimiento de pago "debe ser dirigido al sujeto pasivo del derecho y debe ser recibido por éste" (Sentencia No. 145 de las 14:45 horas del 30 de octubre de 1992). El segundo, es la exigencia legal de la comunicación del requerimiento y su comprobación por la parte interesada, en este caso la actora, que es a quien beneficia la interrupción del plazo extintivo. El punto debe ser también analizado en relación a la función que se le pretende asignar al elemento probatorio;..."*

Con base el material jurisprudencial citado, este Tribunal llega a las siguientes consideraciones de interés para solucionar este caso: **1)** La prescripción es un instituto que pretende resguardar el principio de seguridad jurídica dentro de una obligación, en el caso que nos ocupa en una obligación tributaria; **2)** Los actos o causales de interrupción de la prescripción tienen como finalidad primordial poner en conocimiento del deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria, la gestión cobratoria o el procedimiento cobratorio tributario del acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria. En palabras simples, las causales de interrupción son actos dirigidos a cobrar la deuda y tienen como efecto poner en conocimiento del deudor que su acreedor está realizando actuaciones tendientes a hacer efectiva su obligación; **3)** Las causales de interrupción de la prescripción se dividen en dos elementos que son los siguientes: **a)** El elemento sustancial, se refiere a que las causas de interrupción de la prescripción deben ser conocidas por el deudor, para que cese el estado de incertidumbre creado por la falta de ejercicio del derecho por parte del acreedor. Es decir, el aspecto sustancial hace referencia a que el deudor tenga conocimiento del acto interruptor de la prescripción que va dirigido a cobrar la obligación. Ese conocimiento del cobro de la deuda se manifiesta objetivamente si el deudor por si mismo indica con actos claros que es conocedor del cobro de la obligación; **b)** El elemento formal, hace referencia a los requisitos procesales o de forma que deben cumplir los actos o causales de interrupción de la prescripción. Por ejemplo, requisitos para notificar, plazos entre otros aspectos meramente formales; **4)** Precisamente,

considera este Tribunal, y en esencia es lo que ha dicho la Sala Primera en los fallos citados, si el elemento formal de las causales de interrupción de la prescripción se anula o no es eficaz, pero aún así se logra constituir el elemento sustancial que es el real conocimiento de la gestión cobratoria por parte del deudor, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen por razones sustanciales y no formales. Lo importante para que una causa de interrupción de la prescripción surta efecto, es que logre poner en conocimiento al deudor del cobro que le hace su acreedor, pese a la carencia o nulidad de los elementos formales. Ahora bien, este Tribunal considera que las causales de interrupción de la prescripción en materia tributaria reguladas en los artículos 53 y 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deben ser aplicadas bajo los aspectos explicados anteriormente. En ese sentido, el artículo 53 del citado código dispone lo siguiente:

*ARTÍCULO 53. Interrupción o suspensión de la prescripción. El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:*

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

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

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

*d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.*

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

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

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

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

Precisamente, estas son las causas de interrupción ordinarias de la prescripción de las obligaciones tributarias, que como fácilmente se puede apreciar, son todas actuaciones que van dirigidas a cobrar la obligación tributaria por parte del sujeto activo al pasivo del respectivo tributo, así como casos en los cuales el mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria realice actos que tiendan a reconocer su obligación tributaria. Ahora bien, esas causales tienen su elemento sustantivo que es poner en conocimiento al sujeto pasivo del cobro de la obligación tributaria que realiza el sujeto activo, y también tienen sus elementos formales. En este mismo sentido, si estas causales de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias logran poner en conocimiento al sujeto pasivo de la obligación tributaria de las conductas administrativas tendientes a hacer efectiva la deuda tributaria, el elemento sustancial se cumple y el acto interruptor no pierde sus efectos aunque los elementos formales sean nulos o ineficaces. Por ejemplo, un acto interruptor sería la notificación de una actuación de comprobación del cumplimiento de una obligación tributaria, puede darse el caso que la notificación de ese acto no cumpla con aspectos como falta de firma de recibido u otro defecto formal que invalide la notificación. Sin embargo, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria, gracias a esa notificación mal efectuada, se entera de que la Administración Tributaria está comenzando sus gestiones de cobro, el elemento sustancial se presenta y el acto interruptor surte sus efectos aunque la notificación sea declarada nula. Otro ejemplo, podría ser el Traslado de Observaciones y Cargos comunicado formalmente mal, pero el sujeto pasivo se entera de la existencia de éste, por lo que ese traslado es un acto interruptor de los efectos de la prescripción que no pierde ese efecto pese a la nulidad decretada en su comunicación por aspectos formales. En síntesis, dentro de un procedimiento para el cobro de la obligación tributaria, se producen siempre varias causales de interrupción de la prescripción, que sustancialmente, al haber puesto en conocimiento del sujeto pasivo la intención de hacer efectiva la obligación tributaria por parte del sujeto activo o administración tributaria, mantendrían sus efectos de interrupción del plazo de prescripción, aunque esos actos sean declarados nulos por aspectos meramente formales, tal y como sucedió en este caso. Por otra parte, además de las causales ordinarias de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias, ya citadas, el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, regula lo que se ha llamado una causal especial de interrupción de la prescripción, al indicar dicha norma lo siguiente:

*ARTICULO 54. Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.*

Este artículo es claro, si se interponen recursos de revocatoria o apelación contra resoluciones dictadas por la Administración Tributaria y la resolución que resuelve esas impugnaciones adquiere firmeza en un determinado año, este hecho es una causa

especial de interrupción de la prescripción, por lo que el plazo de prescripción debe computarse nuevamente el año siguiente del cual se dictó y quedó firme la resolución de la administración tributaria que resolvió los recursos de revocatoria o apelación. Justamente, en el caso que nos ocupa, existieron causales de interrupción ordinarias y la especial del plazo de prescripción que vienen reguladas en los numerales citados 53 y 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que fueron mal aplicadas por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución que se viene impugnando en este proceso, tema que será tratado en el siguiente considerando de esta sentencia.”

#### **5. Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Interpretación ante las Reformas Introducidas en Materia Tributaria**

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

Voto de mayoría

“IV. En segundo lugar, el casacionista aduce que la interpretación del numeral 54 del Código de rito, debe adaptarse a las reformas posteriores introducidas por el legislador en el mismo cuerpo normativo, en particular, el párrafo final del cardinal 163, el cual fue adicionado mediante Ley 7900 del 3 de agosto de 1999, y que dispone: *“Los actos que resuelvan recursos interpuestos contra resoluciones determinativas de tributos, deben dictarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para interponerlos, cuando se presenten alegatos y las pruebas dentro de plazo señalado por el artículo 156 del presente Código. En los casos en que los sujetos pasivos presenten pruebas de descargo fuera de dicho plazo, se dictará la resolución determinativa dentro de los seis meses posteriores a la recepción de éstas.”* En este sentido, no se aprecia ninguna disconformidad entre el alcance dado por el Tribunal al numeral 54 respecto de lo preceptuado en la norma recién transcrita. Mientras que la primera regula la forma mediante la cual se debe realizar el cómputo del plazo de prescripción, la segunda se refiere a los plazos ordenatorios en los que debe resolver la Administración. Así, a partir de la reforma en comentario, no es dable inferir, tal y como lo hace el recurrente, que ante un incumplimiento por el Tribunal Fiscal Administrativo del plazo fijado para la resolución de los recursos interpuestos por el contribuyente, corre, nuevamente, la prescripción. En este sentido, aún y cuando el operador jurídico debe adaptar el contenido de las normas administrativas de manera que potencien la satisfacción del fin público, respetando los derechos e intereses del particular (canon 10 de la Ley General de la Administración Pública), por vía de interpretación no se puede desconocer el sentido que se desprende de su literalidad. Por el contrario, de admitirse la lectura que de este numeral realiza el recurrente, dada la claridad de la disposición, implicaría otorgarle un contenido contrario al texto expreso, lo que conduciría a resolver *contra legem*. Aunado a lo anterior, en el caso concreto, no se encuentra que los preceptos citados en el recurso resulten

contradictorios, o que requieran ser armonizados. En efecto, ambos regulan supuestos distintos, como ya se indicó, lo que descarta que el numeral 163 constituya una norma especial que modifique el contenido del precepto 54, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, cabe destacar que el legislador, al momento de fijar los plazos resolutorios, no dispuso la nulidad de lo actuado fuera de ellos. Asimismo en cuanto al argumento del recurrente sobre el factor teleológico perseguido por el legislador con la reforma, debe considerarse que, si su finalidad hubiere sido limitar el efecto interruptor de la prescripción conferido al recurso, así lo habría dispuesto, modificando, expresa o tácitamente, la regla preexistente contenida en la legislación. Por lo anterior, resulta de aplicación supletoria el ordinal 329 de la Ley General de la Administración Pública, el cual estipula que, salvo disposición en contrario, el acto final recaído una vez que haya fenecido el plazo, será válido para todo efecto legal. Así, la interrupción en el cómputo de la prescripción se mantiene en tanto el órgano competente no haya resuelto, independientemente de si esto ocurre dentro del plazo otorgado por el ordenamiento jurídico para tales efectos o no. Claro está, en esta segunda hipótesis, el incumplimiento de una obligación jurídica puede generar responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de la inactividad, o bien, responsabilidad disciplinaria de los funcionarios. Por último, en cuanto a la vulneración al debido proceso, según lo ya explicado, lo resuelto por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, así como el Tribunal Contencioso Administrativo, se fundamenta en una norma específica y vigente, sin que se desprenda que en su aplicación, se infringieran los derechos de defensa y del debido proceso en contra de la parte actora. Con base en todo lo expuesto, ambos agravios deben ser rechazados.”

#### **6. Compuo del Plazo de Prescripción de la Obligación Tributaria en Aplicación del Artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

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

Voto de mayoría

“Respecto de las pretensiones relativas a la prescripción a de indicarse que, también lleva razón la representación estatal, pues de la relación de hechos probados contenida en el primer considerando de esta sentencia, se desprende que durante el procedimiento administrativo, nunca transcurrió el plazo de prescripción estipulado en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aplicable al caso concreto, a saber cuatro años. Dicho término fue aumentado de tres años a cuatro años mediante Ley Nº 7535, Ley de Justicia Tributaria, publicada en La Gaceta Nº 175 de 14 de setiembre de 1995. A pesar de no resultar de relevancia para la resolución del presente caso, es menester indicar que el plazo supra indicado fue posteriormente reducido a tres años por reforma expresa al artículo 51 del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios operada mediante Ley N° 7900 publicada en La Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999. Respecto de las modificaciones sufridas por el canon 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha considerado lo siguiente: **“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.” (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto 385-F-2006 de las 9 horas 40 minutos de 28 de junio de 2006). En cuanto al cómputo del plazo de prescripción, el ordinal 52 del mismo Código establece que dicho término se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse. Finalmente, debe destacarse que el artículo 54 del cuerpo normativo bajo análisis, indica que en los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme. Así las cosas, este Tribunal estima que en atención al número de años requeridos para que operara un plazo de prescripción (cuatro) y teniendo en consideración la forma en que éste debe calcularse, esta Sección entiende**

que, “el término del plazo de prescripción” el cual constituye el primero de los requisitos de procedencia para la aplicación del instituto de la prescripción no operó, lo cual queda claro a partir de la siguiente relación de fechas: El plazo de prescripción que empezó a correr desde las actuaciones autoliquidatorias del actor se interrumpió el 24 de marzo de 1998, fecha en que el Departamento de Auditoría Fiscal de la entonces Dirección General de Tributación Directa le solicitó documentación de relevancia tributaria, iniciándose en ese momento un procedimiento de fiscalización que concluyó el 16 de febrero de 1999, posteriormente, el día 23 de abril de ese mismo año, se le notificó el traslado de observaciones y cargos. El 8 de diciembre de 1999, el actor presenta los Recursos de Revocatoria y Apelación, operándose una interrupción especial regulada en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto, mediante resolución TFA-166-2005 de las 10:30 horas del 21 de abril del 2005, y el nuevo término de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de enero del año 2006. El día 10 de julio del 2006 se le notificó al Sr. Seing Jiménez el requerimiento de pago por parte de la Administración Tributaria. A partir de la relación de fechas recién expuesta, es claro que en el presente proceso no ha transcurrido un plazo de la prescripción que permita a este Tribunal concluir que la obligación tributaria, multas e intereses derivados de ella se han extinguido por dicho motivo (prescripción). En consecuencia, se declara sin lugar este extremo de la demanda, debiendo acogerse la excepción de Falta de Derecho esgrimida por la representación estatal respecto de la pretensión tendente a la declaratoria de la configuración del instituto de la prescripción en el procedimiento de marras.”

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

---

<sup>i</sup> ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y en Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

<sup>ii</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 198 de las once horas con veinticinco minutos del veintiséis de septiembre de dos mil doce. Expediente: 11-006196-1027-CA.

<sup>iii</sup> SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 555 de las nueve horas con treinta y cinco minutos del diez de mayo de dos mil doce. Expediente: 09-001083-1027-CA.

<sup>iv</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN OCTAVA. Sentencia 82 de las once horas con cincuenta y siete minutos del treinta de septiembre de dos mil diez. Expediente: 06-000169-0161-CA.

<sup>v</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEXTA. Sentencia 2124 de las diez horas con treinta minutos del tres de junio de dos mil diez. Expediente: 09-001083-1027-CA.

<sup>vi</sup> SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 951 de las catorce horas con treinta y cinco minutos del diez de septiembre de dos mil nueve. Expediente: 06-000352-0161-CA.

<sup>vii</sup> TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 11 de las quince horas con diez minutos del veintitrés de enero de dos mil nueve. Expediente: 05-000240-0161-CA.