

Universidad de Costa Rica

Sede Rodrigo Facio

Facultad de Derecho

Área de Investigación

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

La prescripción en materia tributaria: un análisis a partir de la
doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la interrupción
especial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos
Tributarios

Estudiante: Johnny Pacheco Castro

Carné: B35086

febrero del 2022



03 febrero 2022
FD-211-2022

Dra. Marcela Moreno Buján
Decana
Facultad de Derecho

Estimada señora:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del estudiante: Johnny Pacheco Castro carné: B35086 denominado: "La prescripción en materia tributaria: un análisis a partir de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la Interrupción especial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERÁ ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DÍAS HÁBILES DE ANTICIPACIÓN A LA FECHA DE PRESENTACIÓN PÚBLICA".

Tribunal Examinador

<i>Informante</i>	Lic. Modesto Vargas Castillo
<i>Presidente</i>	Msc. Mariano Jiménez Zeledón
<i>Secretario</i>	Msc. José Antonio Gaborilo Carrillo
<i>Miembro</i>	Dr. Adrián Torrealba Navas
<i>Miembro</i>	Lic. José María Oreamuno Linares

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 22 de febrero 2022, a las 6:00 p.m. de manera virtual.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director, Área Investigación



LCV
Cc: arch.

31 de enero de 2022

Señor
Dr. Ricardo Salas Porras
DIRECTOR
Área de Investigación
Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

Estimado Señor Director:

A la vez que saludarlo, me complace informarle de que, en mi calidad de Director miembro del Comité Asesor del Trabajo Final de Investigación, titulado "*LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA DOCTRINA, LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA INTERRUPCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS*", preparado por el estudiante JOHNNY PACHECO CASTRO, carné B35086, he terminado su revisión y estimo que cumple los requisitos de forma y fondo que exige la normativa universitaria, por lo que otorgo mi aprobación para que sea sometida a réplica ante el Tribunal Examinador.

No omito expresar que la precisión terminológica y la rigurosidad científica de la investigación se unen a los novedosos hallazgos que la investigación de campo nos ofrece, por lo que se constituye una propuesta válida y bien fundamentada para contribuir a desentrañar la verdad de la aplicación práctica en nuestro país del principio procesal sub examine.

Reiterándole las muestras de mi mayor consideración y estima, me suscribo de Usted,

Atentamente,

MODESTO
VARGAS CASTILLO
(FIRMA)



Firmado digitalmente por
MODESTO VARGAS
CASTILLO (FIRMA)
Fecha: 2022.02.01 07:56:17
-05'00'

LIC. Modesto Vargas Castillo
Director de Tesis

José María Oreamuno Linares
Abogado y Notario

31 de enero de 2022

Doctor

Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica
Ciudad.-

Estimado señor Director:

Como lector miembro del Comité Asesor del Trabajo Final de Investigación titulado *"LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA DOCTRINA, LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA INTERRUPCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"*, preparado por el estudiante JOHNNY PACHECO CASTRO, carné B35086, me complace informarle que he terminado su revisión y estimo que cumple los requisitos de forma y fondo que exige la normativa universitaria, por lo que otorgo mi aprobación para que sea sometida a réplica ante el Tribunal Examinador.

No omito expresar que la precisión terminológica y la rigurosidad científica de la investigación, se unen a los novedosos hallazgos que la investigación de campo nos ofrece, por lo que se constituye una propuesta válida y bien fundamentada para contribuir a desentrañar la verdad de la aplicación práctica en nuestro país del principio procesal sub examine.

Con las muestras de mi consideración y estima, se suscribe atentamente,

Firmado por JOSÉ MARÍA OREAMUNO LINARES (FIRMA)
PERSONA FÍSICA, CPT-01-0594-0025
Fecha de validación: 31/01/2022 08:18 PM
Razón: Firmado digitalmente
Lugar: Mata Redonda, San José. Contacto: jose.oreamunolinares@ucracr.ac.cr

José María Oreamuno L.

Lector de Tesis

31 de enero de 2022

Señor
Dr. Ricardo Salas Porras
DIRECTOR
Área de Investigación
Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

Estimado Señor Director:

A la vez que saludarlo, me complace informarle de que, en mi calidad de Lector miembro del Comité Asesor del Trabajo Final de Investigación, titulado "*LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA DOCTRINA, LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA INTERRUPCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS*", preparado por el estudiante JOHNNY PACHECO CASTRO, carné B35086, he terminado su revisión y estimo que cumple los requisitos de forma y fondo que exige la normativa universitaria, por lo que otorgo mi aprobación para que sea sometida a réplica ante el Tribunal Examinador.

No omito expresar que la precisión terminológica y la rigurosidad científica de la investigación se unen a los novedosos hallazgos que la investigación de campo nos ofrece, por lo que se constituye una propuesta válida y bien fundamentada para contribuir a desentrañar la verdad de la aplicación práctica en nuestro país del principio procesal sub examine.

Reiterándole las muestras de mi mayor consideración y estima, me suscribo de Usted,

Atentamente,

ADRIAN
TORREALBA
NAVAS (FIRMA)



Firmado digitalmente por
ADRIAN TORREALBA NAVAS
070860
Fecha: 2022.01.31 09:00:00
+0500'

DR. Adrián Torrealba Navas
Lector de Tesis

San José, 1 de febrero del 2022

Señores

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

Presente

Estimados señores

Por medio de la presente hago constar que yo, Mariela Mata Li, filóloga española de la Universidad de Costa Rica, revisé la tesis del estudiante Johnny Pacheco Castro, carné 835086, titulada: *La prescripción en materia tributaria: un análisis a partir de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la interrupción especial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios*.

Estoy a su disposición para cualquier consulta o duda que tengan al respecto. Mi número de teléfono es el 8919-1958 y mi correo electrónico es marielamta@gmail.com. Sin otro particular, suscribe de ustedes,

MARIELA
MARIA
MATA LI
(FIRMA)

Firmado
digitalmente por
MARIELA MARIA
MATA LI (FIRMA)
Fecha: 2022.02.01
11:34:07 -06'00'

M.L. Mariela Mata

Carné de la ACFIL: 134

Dedicatoria

A Papi Eloy

Agradecimientos

A mis Papás, Pache y Mami Franches por el apoyo incondicional durante estos ocho años de mi carrera en Derecho.

A don Modesto, don Adrián, don José María y al equipo de Faycatax por haberme recibido hace tres años y ser mis mentores en el estudio del derecho tributario.

Índice

DEDICATORIA	I
AGRADECIMIENTOS	II
ÍNDICE	III
RESUMEN	VI
ABSTRACT	VII
FICHA BIBLIOGRÁFICA.....	IX
INTRODUCCIÓN	1
ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN	1
PROBLEMA	2
HIPÓTESIS	2
OBJETIVOS.....	2
<i>Objetivo general</i>	2
<i>Objetivos específicos</i>	2
PERTINENCIA SOCIAL Y ACADÉMICA.....	3
METODOLOGÍA	3
1. CAPÍTULO 1: GENERALIDADES DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	5
1.1. PRESCRIPCIÓN EN GENERAL.....	5
1.1.1. <i>Concepto</i>	5
1.1.2. <i>Elementos</i>	6
1.1.3. <i>Fundamentación o justificación</i>	6
1.1.4. <i>Duración</i>	13
1.1.5. <i>Inicio (dies a quo)</i>	13
1.1.6. <i>Interrupción y suspensión de la prescripción</i>	14
1.1.7. <i>Caducidad</i>	16
1.2. PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	17
1.2.1. <i>Nociones generales de la prescripción tributaria</i>	17

1.2.2.	<i>Prescripción civil versus prescripción tributaria</i>	20
1.2.3.	<i>Objeto</i>	24
1.2.4.	<i>Plazo</i>	26
1.2.5.	<i>Dies a quo</i>	26
1.2.6.	<i>Interrupción del cómputo de la prescripción</i>	30
1.2.7.	<i>Prescripción o caducidad en el derecho tributario</i>	55
2.	CAPÍTULO 2: LA INTERRUPCIÓN ESPECIAL DE LA PRESCRIPCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y SU INTERPRETACIÓN POR PARTE DE LA SALA PRIMERA Y LA SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	57
2.1.	NOCIONES GENERALES DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL ARTÍCULO 54 DEL CNPT.....	58
2.2.	ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA OCASIONADA POR LA REDACCIÓN DEL ART. 54 DEL CNPT QUE MANTIENE INTERRUPTIDA DE FORMA INDEFINIDA EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN.....	66
2.2.1.	SENTENCIA 13850-2008 DE LAS 14:37 HORAS DEL 17 DE SEPTIEMBRE DEL 2008 DE LA SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	66
2.2.2.	CRÍTICA: VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA POR PARTE DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y LA JURISPRUDENCIA POR PARTE DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	74
2.3.	ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA CAUSADA POR LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA A LA INTERPRETACIÓN QUE MANTIENE LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LOS ACTOS ABSOLUTAMENTE NULOS Y LOS RECURSOS INTERPUESTOS MANTIENEN SUS EFECTOS INTERRUPTORES DE CONFORMIDAD CON EL ART. 54 DEL CNPT.....	82
2.3.1.	SENTENCIA 385-2006 DE LAS 9:40 HORAS DEL 28 DE JUNIO DEL 2006 DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	82
2.3.2.	SENTENCIA 555-F-S1-2012 DE LAS 9:35 HORAS DEL 10 DE MAYO DEL 2012 DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	90
2.3.3.	SENTENCIA 300-F-S1-2018 DE LAS 9:40 HORAS DEL 28 DE JUNIO DEL 2018 DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	91
2.3.4.	SENTENCIA 836-F-S1-2018 DE LAS 9:45 HORAS DEL 4 DE OCTUBRE DEL 2018 DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	93
2.3.5.	VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PARTE DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.	104
2.3.5.1.	<i>Sobre la violación al artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública al otorgarle efectos a un acto nulo</i>	106
2.3.5.2.	<i>Sobre la violación al principio de legalidad y los artículos 53 y 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia</i>	

2.3.6. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA POR PARTE DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	111
CAPÍTULO 3: LA SOLUCIÓN A LA CONTROVERSIA: LA INTRODUCCIÓN DE UNA NORMA DE CADUCIDAD AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COSTARRICENSE	112
3.1. UNA PROPUESTA A LA COMPLEMENTACIÓN DEL ART. 54 DEL CNPT QUE PUEDA HACER CONSTITUCIONAL SU CONTENIDO A PARTIR DEL ART. 53 DEL CNPT.....	112
3.2. LA CRÍTICA DE LA NORMA DEL ARTÍCULO 54 DEL CNPT Y LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN LA VÍA CONSTITUCIONAL	113
3.3. UN VIRAJE EN LA INTERPRETACIÓN JUDICIAL DE LAS NORMAS DE INTERRUPCIÓN DE LAS NORMAS DE PRESCRIPCIÓN DENTRO DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	116
3.4. LA INTRODUCCIÓN DE UNA NORMA DE CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO TRIBUTARIO DENTRO DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	121
3.4.1. <i>Caducidad en el derecho tributario</i>	121
3.4.1.1. <i>Caducidad como fundamento a la seguridad jurídica</i>	122
3.4.1.2. <i>Caducidad en la acción o la caducidad perención</i>	122
3.4.1.3. <i>Posición actual de la caducidad dentro del ordenamiento tributario costarricense</i>	128
3.4.2. PROPUESTA DE SOLUCIÓN A LA CONTROVERSIA CON LA INTRODUCCIÓN DE UNA NORMA DE CADUCIDAD	132
CONCLUSIONES.....	136
PROPUESTAS DE <i>LEGE FERENDA</i>	139
BIBLIOGRAFÍA.....	140
DOCTRINA.....	140
<i>Artículos</i>	140
<i>Libros</i>	140
<i>Página web</i>	142
LEGISLACIÓN Y NORMATIVA	142
JURISPRUDENCIA.....	143
ESCRITOS JUDICIALES	145

Resumen

El presente trabajo final de investigación se centra en un estudio de la prescripción en el derecho tributario y se enfoca en el problema ocasionado por la existencia y la interpretación judicial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios (CNPT).

La justificación y problemática de la presente investigación consistió en estudiar dos situaciones diferentes que ocurren con la aplicación del artículo 54 del CNPT: primero la dilación excesiva que pueda tener la Administración Tributaria al conocer los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes y su consecuencia inmediata al “paralizar” el cómputo de la interrupción de forma interrumpida. Seguidamente se analizó la jurisprudencia que ha tenido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al mantener los efectos interruptores de la prescripción de los actos absolutamente nulos que mantienen sus efectos interruptores de la prescripción por la interpretación del artículo 54 del CNPT.

La hipótesis de investigación consistió en que se esta presente ante un artículo de interrupción especial de la prescripción tributaria y la interpretación a partir del mismo por parte de la Sala Primera que resultan violatorios al Derecho de la Constitución.

Por lo cual, para demostrar lo anterior, se tuvo como objetivo el analizar el artículo 54 del CNPT a la luz del ordenamiento jurídico, la jurisprudencia, la doctrina y el derecho comparado. Como metodología se partió de un análisis normativo con base de la doctrina, jurisprudencia y derecho comparado.

Se concluyó que el artículo 54 del CNPT resulta violatorio al principio de seguridad jurídica, debido a que su redacción impide la prescripción de la obligación tributaria por la tardanza de la Administración Tributaria al resolver los recursos causándole un estado de incerteza al contribuyente.

Por su parte, también resulta violatoria al Derecho de la Constitución la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al mantener los efectos interruptores de la prescripción de los actos administrativos declarados absolutamente nulos por la aplicación del

artículo 54 del CNPT. Se evidenció no solo la violación al principio de seguridad jurídica, también la violación a los principios de legalidad y de la reserva de ley.

Dentro de las soluciones planteadas a la problemática se propuso la declaratoria de la inconstitucionalidad del artículo 54 del CNPT y la jurisprudencia de la Sala Primera que actualmente se encuentran en estudio dentro de los expedientes judiciales 22-000701-0007-CO y 20-021801-0007-CO respectivamente. Otra de las soluciones planteadas consistió en un viraje en la interpretación del artículo 54 del CNPT y en la desaplicación de la jurisprudencia de la Sala Primera por parte del Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia 130-2018-VI.

Se propuso como *lege ferenda* el modificar el artículo 54 del CNPT para que la reanudación del cómputo de la prescripción se de en los mismos términos del artículo 53 del CNPT y la inclusión de una norma de caducidad dentro del procedimiento determinativo tributario.

Palabras claves: derecho tributario, prescripción en materia tributaria, principio de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, caducidad en materia tributaria.

Abstract

The present thesis focuses on a study of the statute of limitations in tax law and focuses on the problem caused by the existence and judicial interpretation of article 54 of the Tax Code.

The justification and problem of investigation consisted of studying two different situations that occur with the application of article 54 of the Tax Code: first, the excessive delay that the Tax Administration may have when knowing the administrative appeals filed by the taxpayers and its immediate consequence to the "paralyze" the count of the interruption of the statutes of limitations. Second, the jurisprudence that the First Chamber of the Supreme Court of Justice has had in maintaining the interrupting effects of the prescription of null acts that maintain their interrupting effects of the statute of limitations by the interpretation of article 54 of the Tax Code.

The research hypothesis was that it is present before an article of special interruption of the statute of limitations and the interpretation from it by the First Chamber that are in violation of the Constitution.

Therefore, to demonstrate the above, the objective was to analyze article 54 of the CNPT in the light of the legal system, jurisprudence, doctrine, and comparative law. The methodology was based on a normative analysis based on the doctrine, jurisprudence, and comparative law.

It was concluded that article 54 of the Tax Code violates the principle of legal certainty, because its wording prevents the prescription of the tax obligation due to the delay of the Tax Administration in resolving the appeals, causing a state of uncertainty for the taxpayer.

The jurisprudence of the First Chamber of the Supreme Court of Justice also violates the Law of the Constitution by maintaining the interrupting effects of the statutes of limitations of administrative acts declared null by the application of article 54 of the Tax Code. It was evidenced not only the violation of the principle of legal certainty, but also the violation of the principles of legality and the reserve of law.

Among the solutions proposed to the problem, the declaration of the unconstitutionality of article 54 of the Tax Code and the jurisprudence of the First Chamber were proposed, which are currently under study within the judicial files 22-000701-0007-CO and 20-021801- 0007-CO respectively. Another of the proposed solutions consisted of a shift in the interpretation of article 54 of the Tax Code and the non-application of the jurisprudence of the First Chamber by the Contentious-Administrative Court in judgment 130-2018-VI.

It was proposed as *lege ferenda* to modify article 54 of the Tax Code so that the resumption of the count of the statute of limitations is given in the same terms as article 53 of the Tax Code and the inclusion of a lapse rule within the tax determination procedure.

Keywords: tax law, statutes of limitations in tax matters, principle of legality, reservation of law, legal certainty, lapse in tax matters.

Ficha bibliográfica

Pacheco Castro, Johnny. La prescripción en materia tributaria: un análisis a partir de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la interrupción especial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2022.

Director: Lic. Modesto Vargas Castillo.

Palabras clave: derecho tributario, prescripción en materia tributaria, principio de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, caducidad en materia tributaria.

Introducción

Antecedentes y justificación

Las reglas generales de la prescripción en materia tributaria se encuentran a partir del artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), donde se regula su término y sus situaciones especiales de interrupción o suspensión. El objeto final del estudio es la norma de interrupción especial por la interposición de recursos en contra del acto liquidativo (conocida en el ordenamiento jurídico costarricense como la “resolución determinativa”), la cual se encuentra contenida en el artículo 54 del CNPT. Este artículo dispone 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”.

Dicha norma ha causado que, una vez que el contribuyente interpone recursos, ya sea el de revocatoria ante la misma Administración Tributaria que emitió la resolución determinativa, o bien, el Tribunal Fiscal Administrativo, estos entes tarden excesivamente —incluso de manera indefinida— en resolver los recursos sin riesgo alguno de que la obligación tributaria sea declarada extinta por medio de la prescripción.

Los efectos que ha ocasionado esta norma en el contribuyente han sido variados. Por ejemplo, los litigios pendientes con la Administración Tributaria por más de diez años, sin que el contribuyente alcance un estado de seguridad jurídica. Otro de los efectos ha sido obligar a los contribuyentes, por razones financieras, a provisionar las deudas, lo que provoca una suerte de “dinero congelado”, falta de liquidez o incertidumbre en la distribución de dividendos, lo que a su vez representa una afectación financiera evidente. También está el caso de los contribuyentes que fallecen antes de que la determinación se confirme y la deuda tributaria sea líquida y exigible a cargo de los sucesores (artículo 19 del CNPT).

De esta forma, el objetivo de dicha investigación consiste en analizar el instituto de la prescripción en materia tributaria como medio de extinción de la obligación, en particular el

supuesto especial de su interrupción contenido en el artículo 54 CNPT, principalmente a la luz de la Constitución Política.

Problema

El problema de investigación consiste en si la norma del artículo 54 del CNPT, en conjunto con la interpretación que se le ha dado por parte de la Sala Primera y Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ha ocasionado que la prescripción de la obligación tributaria ocurra de forma casi ininterrumpida cuando un contribuyente interpone un recurso administrativo contra una resolución determinativa. Lo anterior se ve matizado por el hecho de que en el ordenamiento costarricense no existe una norma de caducidad del procedimiento, o bien, la posición dominante ha sostenido que en el procedimiento tributario no puede aplicarse la norma de caducidad de la Ley General de la Administración Pública.

Hipótesis

Se está ante una norma (artículo 54 del CNPT) de interrupción de la prescripción, la cual es violatoria al principio de la seguridad jurídica. A su vez, los tribunales de justicia han realizado interpretaciones de la norma y las causales de interrupción de la prescripción violatorias al derecho de la Constitución.

Objetivos

Objetivo general

Analizar el numeral 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la luz del ordenamiento jurídico, la jurisprudencia, la doctrina y el derecho comparado.

Objetivos específicos

1. Profundizar en el estudio de la prescripción tributaria desde la doctrina autorizada y su aplicación en el ordenamiento jurídico nacional.
2. Detectar las violaciones que el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios conlleva en relación con lo expuesto en el ordenamiento jurídico, la jurisprudencia y la doctrina.

3. Proponer una solución a la controversia desde la correcta aplicación de la norma tributaria a partir de las nuevas tendencias del Tribunal Contencioso Administrativo.
4. Subsidiariamente, comparar la aplicación del instituto de la prescripción/la caducidad en otros ordenamientos con el fin de buscar una posible solución al problema.

Pertinencia social y académica

Desde el punto de vista social, la investigación tiene pertinencia debido a la situación en que actualmente se encuentran los contribuyentes, cuyos sus procedimientos de fiscalización se han extendido hasta por diez años y sus casos no se han resuelto. Aunado al hecho de que, aun en el caso de la declaratoria de nulidad de una resolución administrativa, se entiende como interrumpida la prescripción. En efecto, existe una interpretación judicial en el sentido de que los efectos que interrumpen la prescripción mantienen sus efectos aún y cuando los actos son declarados absolutamente nulos.

Desde el punto de vista académico, en el plano nacional, existen muy pocos autores que han abordado el estudio de la prescripción a fondo, de manera que esta investigación tiene como objetivo extender el estudio de la prescripción dentro del derecho tributario.

Metodología

Para la presente investigación se utilizó el método cualitativo. En palabras de Olvera García, el método se define de la siguiente manera:

En el enfoque cualitativo se evita el análisis numérico en la recolección y análisis de datos. Éste se basa más bien en la observación, en el contacto con el individuo, en una relación cercana con el problema de investigación. La investigación cualitativa ofrece al investigador un conjunto de técnicas especializadas para obtener información de índole interpretativa sobre un fenómeno, problema, persona o grupo. Esta forma de investigación requiere de observadores competentes, capaces de informar con objetividad, claridad y precisión acerca de los hallazgos obtenidos de sus propias observaciones del mundo social, así como de las experiencias de los demás. Los investigadores cualitativos se aproximan a una situación cotidiana (jurídica, social) o a un

sujeto que está presente en el mundo real y que se presenta como una fuente de información sobre sus propias experiencias, opiniones y valores.

En el método cualitativo, el investigador estudia de cerca el fenómeno, persona o grupo sin llevar una contabilidad numérica de los datos obtenidos. Dentro de esta investigación, se encuentra manejando un proceso flexible, que le permite moverse en el ambiente antropológico, jurídico, social de la investigación. La investigación cualitativa favorece la realización de una estrategia relativamente abierta y no estructurada, permite revisar cada evento e interpretarlo, así como percibir directamente con los sentidos el problema de investigación, con ello se hace de los datos suficientes para plantear las preguntas de investigación.

En la investigación cualitativa la principal fuente de datos es el sujeto o grupo mismo que está siendo investigado. Entonces, una característica fundamental será observar los acontecimientos, acciones y valores desde la perspectiva de la gente que está siendo estudiada. Por medio de un conjunto de técnicas como la entrevista a profundidad, las historias de vida, el estudio de caso o el análisis documental, el investigador puede inferir y recoger datos a partir de lo aportado por otros. Debido al íntimo contacto que el investigador tiene con su objeto (persona, situación, problema, grupo) de estudio, en un real y cotidiano ambiente, uno de sus objetivos pudiera ser la transformación de esa realidad.¹

Para efectos de la presente investigación, se trata su objeto a partir del análisis del ordenamiento jurídico positivo con apoyo en la doctrina, el derecho comparado y la jurisprudencia administrativa y judicial, tanto desde el punto de vista de los hechos como de los máximos interpretativos que se derivan de esta.

¹ Jorge Olvera García, *Metodología de la investigación jurídica: para la investigación de tesis de licenciatura y posgrado* (Toluca, Edo. de México: Universidad Autónoma del Estado de México, 2015), 139-140.

1. Capítulo 1: Generalidades de la prescripción en el derecho tributario

1.1. Prescripción en general

El antecedente de la figura moderna de prescripción se encuentra en el derecho romano. Según Juan Iglesias, esta figura era conocida como *praescriptio longi temporis* (prescripción a largo plazo), correspondiente a “las causas de extinción *ope exceptionis* figura la *praescriptio triginta annorum*, establecida por Teodosio II, y en virtud de la cual fenecen todas las acciones no ejercitadas durante treinta años”.² Esto quiere decir que la prescripción a largo plazo correspondía a las defensas que podía alegar una persona si la parte accionante no había ejercitado su derecho.

1.1.1. Concepto

Modernamente, el concepto de prescripción puede ser entendido, de acuerdo con Torrealba Navas, como “la liberación del deudor por el transcurso del tiempo. Su fundamento es la seguridad jurídica”.³ El mismo autor añade lo siguiente:

La inercia pasiva del acreedor en cuanto a la gestión de cobro, puede implicar la extinción del crédito, si transcurre el plazo aplicable de la prescripción negativa y el deudor se acoge a ésta. Y decimo puede, porque compete al deudor decidir, facultativamente, si se acoge o no a la defensa o excepción de prescripción. Si, por el contrario, el deudor paga voluntariamente la obligación prescrita, luego no puede arrepentirse ni intentar el reembolso (*rectius*, la repetición) de lo pagado. Recordemos que la obligación prescrita se convierte en una obligación natural.⁴

² Juan Iglesias, *Derecho romano* (Barcelona: Editorial Ariel S.A., 2001), 321.

³ Federico Torrealba Navas, *Principios del Derecho Privado: obligaciones*, (San José, C.R.: T. Navas, F., 2019), 971.

⁴ Torrealba Navas, *Principios del Derecho Privado: obligaciones*, 971.

Por su parte, Montero Piña toma a los autores Coviello, Giorgi y Esriche para la conceptualización del concepto de la prescripción negativa o extintiva:

Para Coviello, la prescripción negativa se define como: “Un medio por el cual a causa de la inercia del titular del derecho, prologada por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo”. Nicolás Coviello, *Doctrina General del Derecho Civil*. Pág. 506.

En la definición que ofrece Giorgi se expresan los elementos que la integran: “La prescripción extintiva es un modo de extinguir las obligaciones, que depende de la pérdida de la acción, ocasionada por la inercia del acreedor durante todo el tiempo y bajo las condiciones determinadas por la ley, modo de extinción que produce su efecto cuando el deudor u otras personas interesadas quieren prevalerse de él”. Jorge Giorgi. *Teoría de las Obligaciones en el Derecho Moderno*. Pág. 320.

Otro concepto similar al anterior lo expone Esriche. “Es el modo de liberarse de una obligación por no haber pedido su cumplimiento durante el tiempo fijado por la ley o bien la extinción de una deuda, por no haber usado de su derecho el acreedor contra el deudor dentro del tiempo señalado por la ley”. Joaquín Esriche. *Diccionario de Legislación y Jurisprudencia*. Pág. 1435.⁵

1.1.2. Elementos

Para Montero Piña, los elementos de la prescripción son: “a) la existencia de un derecho que podía ejercitarse. b) la falta de ejercicio o inercia del titular. c) el transcurso del tiempo que señala la ley. d) que el beneficiario la reclame”.⁶

1.1.3. Fundamentación o justificación

Igualmente, según Montero Piña, el instituto jurídico de la prescripción se justifica de la siguiente manera:

El derecho constituye un orden, su finalidad es dar garantía a la certidumbre de las relaciones humanas, ese saber a qué se atiene cada uno de los que participan de una

⁵ Fernando Montero Piña, *Obligaciones* (San José, Costa Rica: Premiá Editores, 1999), 259.

⁶ Montero Piña, *Obligaciones*, 259.

relación jurídica es la base del derecho y si ese orden se perturba o se modifica él mismo tiende a normalizarlo y restablecerlo.

Se ha establecido la institución de la prescripción, para eliminar la posibilidad de disputas sobre la situación de las relaciones humanas, cuando la inercia del titular de un derecho ha llegado al límite que la ley expresamente señala, evitando ello la incertidumbre en esas relaciones. La prescripción está establecida como un principio de orden, de armonía y de equilibrio, que gira alrededor de todas las relaciones jurídicas que se originan en el seno de la sociedad.

Se le considera, en 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 afirmado en la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, manifiesta tácitamente su intención de no reclamar lo que les corresponde. 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 entonces, 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 que ha permanecido inerte por el plazo de ley.⁷

De acuerdo con Víctor Pérez Vargas, la prescripción se fundamenta en buscar darle una “seguridad” o solución a los problemas de las personas por el transcurso excesivo del tiempo para ejercitar cierto derecho o acción:

El fundamento de la prescripción, así como el verdadero fundamento de cualquier institución jurídica, se encuentra en un problema de vida, un problema de intereses que plantea una exigencia para el Derecho a la cual éste debe dar respuesta. En el presente

⁷ Montero Piña, *Obligaciones*, 259-260.

caso encontramos un hecho: la inercia del sujeto activo (acreedor) de una relación jurídica; tal inercia se proyecta sobre el plano de los intereses determinando un problema.

El problema, en el caso de la prescripción puede esquematizarse en los siguientes términos: con el transcurso del tiempo, unida a la inercia aludida, se desarrolla una creciente situación de incerteza (que, en cuanto tal tiene una carga axiológica negativa para el Derecho, dado que la certeza es uno de sus pilares). Por existir un interés a la certeza, esto es, por ser la certeza un valor jurídico de nuestro sistema, la solución al problema debe buscarse en función de ella. El medio para obtenerla es el establecimiento de un plazo más allá del cual el interés incierto pasa a ser un interés irrelevante, lo que significa que es interés de la comunidad que se establezca un límite temporal con el cual termine la situación de incerteza.⁸

Por su parte, César García Novoa ha indicado que la prescripción constituye una figura que le brinda certeza a la relación jurídica después de un paso prolongado del tiempo, en otras palabras, esta dota a los sujetos de seguridad jurídica:

La prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Como veremos, su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro.⁹

Así es como uno de los pilares fundamentales de la prescripción se encuentra en el principio de seguridad jurídica, pues implica darle un estado de certeza a las partes de alguna

⁸ Víctor Pérez Vargas, *Derecho Privado* (San José, Costa Rica, 2013), 277.

⁹ César García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos* (Madrid: Marcial Pons, 2011), 13.

situación por el paso prolongado del tiempo. Lo anterior queda ejemplificado en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia 120 de las 15:00 horas del 29 de julio de 1992:

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.**

En referencia a la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema, Picado León explica la prescripción como una materialización del principio de seguridad jurídica, que busca proteger el interés social de darle fin a las relaciones jurídicas prolongadas. También, se trata de un interés económico para la propia persona, ya que la prescripción procura eliminar las contingencias a nivel financiero provocadas por la duración excesiva de los procesos.

Agrega que hay un interés social en el ejercicio oportuno de los derechos para generar estabilidad, evitando que impere la incertidumbre. Así, la prescripción viene a operar sobre estados jurídicos objetivo de incerteza eliminándonos de forma definitiva.

(...)

La realidad de la actividad comercial y condiciones de vida actual, muestran una celeridad vertiginosa en los intercambios de bienes y servicios, así como variación en las relaciones sociales. Por ello, la permanencia indefinida en el tiempo de pasivos financieros, obligaciones y contingencias, así como reclamos tardíos e inmovilización indefinida de capitales, resultarían absolutamente contrarios a la exigencia de seguridad jurídica de una economía y vida globalizadas.¹⁰

Resulta claro que el fin último de la prescripción es dotar a las partes de seguridad jurídica, de modo que, para el deudor, su deuda no vaya a ser cobrada indefinidamente. En el caso de un

¹⁰ Jonatán Picado León, *Prescripción en la jurisprudencia civil y comercial* (San José, Costa Rica: IJSA, 2012), 26.

contribuyente, este concepto indica que la Administración Tributaria no va a poder determinar o cobrar una deuda tributaria de manera imprecisa, mientras que para la Administración implica que existe un límite a la antigüedad de los saldos a favor que puedan ser compensados o devueltos al contribuyente.

Sobre el concepto de seguridad jurídica, Haba Müller expone que un sistema jurídico busca, mediante las normas positivas, brindar seguridad a las personas:

La seguridad no se confunde con el simple respeto a la persona y a su libertad. Expresa más precisamente la aspiración a un sistema de normas ciertas, porque tal certeza responde a la necesidad de previsibilidad: es preciso que cada uno pueda prever las consecuencias de sus actos y determinar, por consiguiente, lo que puede o debe o no debe hacer. Es necesario que cada uno pueda prever también lo que el prójimo tiene derecho a hacer o no hacer, para que uno pueda determinar, en consecuencia, sus propias actitudes. La existencia de normas ciertas desarrolla pues, la vida en sociedad, al permitir únicamente las acciones concertadas que constituyen la propia trama de esta; y al mismo tiempo favorece mucho al individuo, en cuanto facilita sus iniciativas y, por lo tanto, el ejercicio de su libertad.¹¹

Sobre el objeto de esta investigación y en cuanto a la prescripción, Haba Müller ha condicionado la aplicación de la seguridad jurídica al deseo que tiene el ordenamiento jurídico de interponer un límite temporal a las disputas que puedan darse:

4) La prescripción. En todas esas disposiciones (del Código Civil, Código Penal, etc.) la figura jurídica es exactamente la misma: por el transcurso del tiempo desaparece un derecho legítimamente adquirido, extinguiéndose la responsabilidad para el sujeto pasivo, o se consolida un derecho con defectos originarios. La razón de seguridad es clara. Si el sistema jurídico se inspirare únicamente en razones de justicia, no habría en verdad motivo para que un derecho legítimamente adquirido pudiera desaparecer, para que un delito quedara impune, para que una situación jurídica irregular llegara a consolidarse. La

¹¹ Enrique Pedro Haba Müller, *Axiología jurídica fundamental: bases de valoración en el discurso jurídico: materiales para discernir en forma analítico-realista las claves retóricas de esos discursos/textos escogidos, ordenados y complementados por Enrique Pedro Haba* (San José: Costa Rica., Editorial UCR, 2016), 188.

virtud jurídica que se atribuye al transcurso del tiempo se funda en el deseo de disminuir las controversias, de impedir que la eventualidad de un litigio se mantenga pendiente sobre los sujetos de derecho en forma definida.¹²

En su fallo 878-2000 de las 16:12 horas del 26 de enero del 2000, la Sala Constitucional analizó las implicaciones del principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción:

V.- En este orden de ideas, **si se dejase abierta la posibilidad de accionar en procura de derecho, sin respetar el cumplimiento de plazos y términos por el transcurso del tiempo, las relaciones entre las personas se tornarían inseguras, indefinidas, y cada cual podría reclamar "sine die" por sus derechos, no importando lo sucedido en el pasado. Se daría una alteración mayúscula en el control para los propios obligados, porque nunca podrían tener por descargada una obligación como la de otorgar derechos no pedidos o simplemente no utilizados por el beneficiario, que tendría repercusiones sobre otros ámbitos de la actividad de las personas, como el costo de las operaciones (comerciales, industriales, etc.) y de los servicios en el mercado.** De esta manera, el principio de seguridad jurídica está en la base de todo ordenamiento, y que se traduce en la necesidad de que las situaciones jurídicas consumadas no se mantengan en estado precario todo el tiempo, con menoscabo del orden público y la paz sociales. **Consecuentemente, la prescripción, como institución jurídica que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo o término determinado, coadyuva en esta función primordial, en tanto su objetivo primordial es ordenar y dar seguridad ciertas a las relaciones en sociedad.**

La posición presentada por parte de la Sala Constitucional es consecuente con lo expuesto por Haba Müller y la doctrina en general. La prescripción como una representación del principio de seguridad jurídica busca dotar a los sujetos de certeza o seguridad en sus relaciones jurídicas que se han prolongado por un tiempo excesivo. Esta discusión sobre la seguridad jurídica es retomada en el segundo capítulo de la presente investigación, cuando se analice la aplicación (o

¹² Haba Müller, *Axiología jurídica*, 193.

la desaplicación) del principio constitucional de la seguridad jurídica por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera y la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Otra posición dentro de la doctrina es la de Brenes Córdoba, quien indica que el fundamento de una prescripción “larga” y no corta es una sanción a la tardanza del acreedor para hacer valer su crédito:

El fundamento de la prescripción decenal no hay que buscarlo, como en los casos antes mencionados, en la presunción de pago, sino tan sólo en la tardanza o inercia del acreedor, viniendo a ser por lo mismo una especie de sanción contra las reclamaciones tardías, siendo éste el motivo por el cual no se establece la confesión del obligado como medio de revalidar el crédito.¹³

Esto último también ha sido mencionado por Montero Piña, cuando indica que la prescripción es una forma de extinción del pago y también una sanción al acreedor de la deuda por no ejercitar su derecho a tiempo:

Alguna doctrina fundamenta la prescripción extintiva en una presunción de pago y se basa su posición en que si el acreedor no ha reclamado durante cierto tiempo, es porque su crédito ya ha sido cancelado. Otra sostiene que es un castigo que la ley establece contra aquellos acreedores que abandonan su derecho. En realidad esta institución se basa en ambas ideas, pues la aplicabilidad del orden público, en cuanto a sanción como extinción, se le atribuye a las prescripciones de plazo largo y la presunción de pago a las de plazo corto.¹⁴

La posición de Montero Piña agrega el concepto de la sanción al acreedor por el no ejercicio en tiempo de su derecho, algo que los otros autores citados no comparten. La prescripción debe de verse como el dotar de certeza jurídica a la parte por la inacción de la otra parte, y no como una sanción.

¹³ Brenes Córdoba, *Tratado de las Obligaciones*, 273.

¹⁴ Montero Piña, *Obligaciones*, 260.

1.1.4. Duración

Sobre la duración de la prescripción, Pérez Vargas sostiene:

El tiempo legalmente establecido para la prescripción es una cuestión de Derecho positivo, variable de un ordenamiento a otro. Se habla normalmente de dos tipos de prescripción (con base en el tiempo): la prescripción ordinaria y las prescripciones breves. A la vez esta bipartición se encuentra de nuevo en materia comercial donde los términos (ordinario y breves) son todavía más cortos.¹⁵

Montero Piña señala que la duración de la prescripción es fijada por la ley, sin que pueda ser alterada por la voluntad de las partes:

El tiempo que tiene que transcurrir para que opere la prescripción está fijado por la ley, la voluntad de los individuos no puede aumentar ese plazo, pues esto vendría a ser prácticamente una renuncia de ella sin que se haya cumplido, ni tampoco pueden disminuirlo, ya que el orden público que la fundamente impide tales alteraciones. De lo contrario, se generaría un caos y con ello la seguridad jurídica de los participantes de una relación se vería desprotegida, además, el orden que el derecho persigue estaría muy lejos de alcanzarse.¹⁶

1.1.5. Inicio (*dies a quo*)

Para Torrealba Navas, el punto de partida es el momento en que la obligación puede ser exigible:

El punto de partida de la prescripción negativa (el *dies a quo*) es la fecha de exigibilidad de la obligación. Si la obligación está sujeta a una hipótesis de ineficacia originaria, como un plazo inicial o una condición suspensiva, la prescripción no comienza a correr sino hasta que se cumpla el plazo o se realice la condición.¹⁷

¹⁵ Pérez Vargas, *Derecho Privado*, 282.

¹⁶ Montero Piña, *Obligaciones*, 263.

¹⁷ Torrealba Navas, *Principios de Derecho Privado*, 972.

Según Montero Piña, la prescripción tiene como punto de partida el día siguiente al que el derecho es exigible por parte del acreedor:

Para comentar la forma de operar de la prescripción extintiva, se debe tomar en cuenta el punto de partida o su inicio, para decir que ella empieza a contarse a partir del día siguiente a aquél en que la obligación se hace exigible, es decir, desde el día en que nace la acción, pues es en ese momento que el acreedor puede demandar el cumplimiento por violación que ha sufrido su derecho, en razón de la inejecución de la prescripción convenida.¹⁸

Pérez Vargas se ha referido en forma similar sobre el *dies a quo*:

En términos generales la prescripción corre desde el día en que pudo haberse hecho valer el derecho o bien, lo que es lo mismo desde que la acción o derecho haya nacido. Algunos Códigos insisten, para el inicio del cómputo en la posibilidad de ejercicio.¹⁹

1.1.6. Interrupción y suspensión de la prescripción

Sobre la interrupción y la suspensión de la prescripción, Torrealba Navas realiza una distinción de ambas figuras con base en el cómputo del plazo de la prescripción:

El transcurso de la prescripción negativa se puede interrumpir o suspender. Si se interrumpe, el cronómetro vuelve a cero, y comienza a correr nuevamente el plazo. Si se suspende, el cronómetro entra en modo de pausa. Una vez levantada la causal de suspensión, vuelve a correr el tiempo.²⁰

Montero Piña señala que la interrupción de la prescripción ocurre en los momentos en que se dificulta realizar el cobro de la deuda:

La prescripción se interrumpe cuando ocurre un hecho que de acuerdo con la ley deja sin valor el tiempo que había transcurrido e imposibilita que aquélla se cumpla en el plazo que estipula la ley, pues no es más que la cesación del curso de ese plazo que ya se había

¹⁸ Montero Piña, *Obligaciones*, 262.

¹⁹ Pérez Vargas, *Derecho Privado*, 283.

²⁰ Torrealba Navas, *Principios de Derecho Privado*, 974.

iniciado. Ese es esencialmente su efecto; pero al contrario de la suspensión, no aprovecha para la prescripción el tiempo anterior a la aparición de la causa, o del hecho generador de ella, pues destruye la eficacia del que ha transcurrido antes, iniciándose entonces un nuevo plazo de prescripción independiente del anterior.

Las causas que producen la interrupción traen como consecuencia restituir al titular del derecho a la situación en que estaba antes de que el plazo de la prescripción empezara a computarse, cancelando todo efecto del período que ha transcurrido, en cambio las de la suspensión tienen como efecto la colocación de un paréntesis en el período legal de la prescripción y ese lo constituye el tiempo que ha durado la imposibilidad o dificultad del ejercicio del derecho por parte del titular.²¹

Este mismo autor continúa identificando la interrupción de la prescripción civil (refiriéndose a las obligaciones civiles), la cual está representada por los actos que realiza el titular del derecho “que es susceptible de prescripción, con los que se demuestra su intención de ejercitarlo, o por aquéllos que realiza el deudor que se vería favorecido con la prescripción, demostrando con esa conducta su anuencia a satisfacer el derecho ajeno”.²²

Pérez Vargas ha expuesto acerca de este mismo tema tomando como base lo indicado en el artículo 879 del Código Civil:

La interrupción de la prescripción tiene por figura primaria (o supuesto) un comportamiento de cualquiera de los sujetos de la relación del cual se deduce la intención de no dejar que se extinga la deuda con el transcurso del tiempo.

Desde el punto de vista del sujeto activo se trata de un comportamiento que hace cesar la inercia y revela más bien un hecho cierto: el acreedor pide judicial o extrajudicialmente que se le cumpla la obligación.

Desde el punto de vista del sujeto pasivo, el reconocimiento tácito o expreso del deudor interrumpe la prescripción.²³

²¹ Montero Piña, *Obligaciones*, 267.

²² Montero Piña, *Obligaciones*, 267.

²³ Pérez Vargas, *Derecho Privado*, 286.

En cambio, la suspensión, como fue previamente mencionado por Torrealba Navas, presupone una “pausa” al reloj de la prescripción. Al respecto, Montero Piña amplía lo siguiente:

El efecto de la suspensión es inutilizar para la prescripción todo el tiempo durante el cual han persistido; pero el tiempo que sigue cuando esas causas desaparecen y el que hubiere transcurrido antes de que ellas se produjeran, se toma en cuenta para objeto de computar el plazo que la ley designa para la prescripción, sea, que una vez que desaparezcan las causas, se continúa contando el término de la prescripción, y se toma en cuenta para su cumplimiento, el período anterior. Si ellas emergen antes de iniciarse el plazo, no se empieza a contar sino hasta que ellas hayan desaparecido.

Esas situaciones constituyen una pausa, un compás de espera en el curso de prescripción, ya que el tiempo de ellas permanezcan, se considera como no transcurrido. Son causas personales que tienen que ver con la situación del titular que se encuentra en ese momento en imposibilidad de interrumpir una prescripción que le amenaza, es decir, de dejar sin efecto todo el plazo que ha transcurrido hasta ese momento; y entonces la ley, por razones de equidad y justicia, suspende el curso del tiempo, hasta que el titular esté en plena capacidad de hacer valer su derecho. Si ellas persisten, el tiempo no se cuenta, si desaparecen y el titular continúa en inactividad con relación a su derecho, continúa ese término avanzando hasta completar la totalidad del plazo.²⁴

1.1.7. Caducidad

La caducidad es explicada por Torrealba Navas como “un plazo intrínseco de expiración de un derecho”.²⁵

Sobre este tema, Pérez Vargas señala:

Puede observarse que cuando nos encontramos frente a una hipótesis de caducidad tenemos como supuesto una carga de perentoria observancia de un término rígido (la rigidez del término, como veremos, es otra diferencia frente a la prescripción) para el cumplimiento específico de un acto con la consecuencia de que el derecho se pierde

²⁴ Montero Piña, *Obligaciones*, 266.

²⁵ Torrealba Navas, *Principios del Derecho Privado*, 976.

(efecto extintivo) si el acto de ejercicio no es cumplido dentro del término prefijado o (lo que es lo mismo) si es cumplido extemporáneamente.²⁶

Por su parte, Montero Piña realiza una distinción entre las figuras de caducidad y la prescripción:

La caducidad es una figura distinta de la prescripción, pues aquella extingue, restringe o modifica el derecho de accionar que tiene todo individuo, mientras ésta presume que el titula no ha querido o no ha podido ejercitar el derecho durante un tiempo, por causas que son conferidas a su negligencia.²⁷

1.2. Prescripción en materia tributaria

1.2.1. Nociones generales de la prescripción tributaria

Para el derecho tributario, el estudio de este instituto parte de la idea extintiva de derechos, según lo expone Eseverri:

Siguiendo al Derecho tributario, el estudio de la prescripción debe partir de la idea previa de que sólo se regula y concibe como forma extintiva de los derechos, existiendo derechos susceptibles de prescripción a cargo de la Administración (el derecho a liquidar deudas tributarias y el derecho a exigir su pago) y por cuenta del contribuyente (el derecho a obtener y a exigir devoluciones de ingresos, debidos o indebidos, y el derecho al reintegro del coste de las garantías prestadas). También prevé el ordenamiento tributario la prescripción de la responsabilidad derivada de infracciones y de las sanciones pero al formar parte del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, su régimen jurídico se desarrolla con ocasión de la regulación de dicha potestad aunque con similares connotaciones a la prescripción de los derechos salvando, no obstante, aquellas cuestiones en que las disposiciones reguladoras de la prescripción puedan resultar más favorables para el sujeto sancionado.²⁸

²⁶ Pérez Vargas, *Derecho Privado*, 287.

²⁷ Montero Piña, *Obligaciones*, 264.

²⁸ Ernesto Eseverri, *La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo)* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2012), 13.

En una reciente sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo, en su sección sexta, se ha plasmado el sentido de la prescripción en materia tributaria como una de las formas para extinguir la obligación tributaria. Este tribunal estableció que dicha obligación no es únicamente con respecto al pago del tributo, sino también a otras obligaciones como el deber de declarar los tributos. En el fallo 65-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020, el Tribunal Contencioso se refiere al respecto:

VII.- Sobre la prescripción alegada. ...En este sentido, se distingue entre las obligaciones tributarias materiales y las formales. Las primeras giran en torno a una relación jurídica de crédito entre el sujeto pasivo (deudor) y el sujeto activo o ente público (acreedor); tienen una naturaleza y contenido pecuniario o económico. Dentro de este tipo de obligaciones (materiales), pueden distinguirse la principal, que consiste en el deber a cargo del contribuyente de dar una suma de dinero en concepto de pago de tributo en virtud de haber realizado el hecho generador de aquel. Pero además, existen otras obligaciones tributarias materiales distintas de la principal propiamente dicha (y en ese tanto accesorias) que se imponen al sujeto pasivo y que se caracterizan por constituir obligaciones de dar, con un carácter pecuniario y de contenido patrimonial pero, se insiste, que difieren de la obligación principal de pago del tributo, en tanto no conllevan la realización del hecho generador que habilita el cobro de este último y en ese sentido gozan de alguna autonomía (como veremos, es el caso de los pagos parciales a cuenta) o bien se constituyen en obligaciones meramente accesorias (en tanto surgen una vez realizado el hecho generador) y de contenido patrimonial como el pago de los intereses y la mora en caso de incumplimiento tributario. Por su parte, dentro de la tipología de las obligaciones formales, se trata de obligaciones que sin tener carácter pecuniario son impuestas por la normativa a los obligados tributarios, deudores o no del tributo y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios. Son los comúnmente denominados deberes formales o relaciones que se basan en el esquema potestad-deber, de carácter administrativo y que generan deberes u obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. ...Ahora bien, este vínculo jurídico (relación jurídico-administrativa) supone la potestad (poder-deber) del Fisco de

establecer las acciones administrativas de gestión, fiscalización, recaudación y sanción contra los sujetos obligados, que permitan concretar, como *desideratum*, el correcto ejercicio contributivo, tanto desde el plano cualitativo como cuantitativo. Esto incluye desde luego los procedimientos determinativos, mediante los cuales, se verifica que las declaraciones y liquidaciones fiscales amparadas en el deber de iniciativa que impone el canon 120 del CNPT, sea correctas. Sin embargo, pese a diversas posturas que sostienen el ideal de imprescriptibilidad de la potestad de determinación y recaudación tributaria, lo cierto del caso es que el régimen patrio ha apostado por imponer un límite temporal al ejercicio de esas potestades públicas. **En efecto, según lo estipula el ordinal 51 del CNPT, la Administración cuenta con un plazo específico para determinar las obligaciones fiscales, así como para exigir el pago de los tributos y sus intereses. Supone por ende una excepción a la inviabilidad de fenecimiento de potestades de imperio que postula el artículo 66 de la LGAP (como máxima en el Derecho Administrativo), que se sustenta en el carácter económico o patrimonial que es propio de ese tipo de obligaciones, en lo que atañe a la obligación material. No queda duda entonces que el ejercicio de las potestades determinativas fiscales se encuentra condicionada a su ejercicio oportuno conforme a los parámetros que en ese sentido le han sido establecidos y fijados por el legislador. Nótese que el ordinal 35 inciso e) del CNPT establece como mecanismo de extinción de las obligaciones tributarias, el instituto de la prescripción. Desde este plano, el ordinal 51 referido *ut supra*, a la fecha de la presente, fija un plazo de prescriptibilidad de esas competencias de cuatro años, tanto en lo que se refiere a la obligación principal como de los réditos legales, plazo que en orden a lo que estatuye el precepto 52, se computa desde el primero de enero del año calendario siguiente a la fecha en que el tributo debió haber sido cancelado (ver artículos 39 y 40 CNPT).** Empero, cuando se trate de contribuyentes o responsables no registrados, o bien, estando registrados sean omisos en el deber de presentar sus declaraciones, así como en los casos que pese haber presentado esas declaraciones, sean calificadas como fraudulentas, el citado plazo se extiende a diez años.

De acuerdo con la sentencia citada, la prescripción tributaria en Costa Rica le impone un límite a las potestades de imperio con las que cuenta el Estado para la determinación y el cobro de los tributos. Esta posición del tribunal sigue el sentido doctrinario de la prescripción en materia civil, el cual fue explicado páginas atrás. Así es como se puede introducir que la prescripción en materia tributaria busca dar un límite temporal a las acciones comprobadoras y cobratorias de los tributos por parte del Estado en su sentido de sujeto activo de la obligación tributaria.²⁹

1.2.2. Prescripción civil versus prescripción tributaria

En palabras de Torrealba Navas, la prescripción deriva, en cierto modo, de la figura del derecho privado:

La prescripción, como bien sabemos de las modernas doctrinas del derecho privado, es una figura con eficacia preclusiva más que extintiva-innovativa: la nueva situación jurídica nace a partir del supuesto de hecho implícito en toda prescripción (inactividad o inercia del titular del derecho y término) puede ser, según el caso, conforme o no conforme con la que ya existía (el derecho a la prestación podía o no existir aún). Lo importante es que, sin entrar en esa discusión, se tiene por cierta y vigente una situación jurídica de “libertad” respecto a la obligación que prescribe: la obligación se tiene por extinguida, independientemente de si ya lo estaba o no.

Teniendo clara esta precisión, podemos convencionalmente incluir la prescripción dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria.³⁰

Por su parte, Eserverri se enfoca en realizar una comparación entre el instituto de la prescripción en materia civil y materia tributaria para concluir lo siguiente:

Queda así patente que el régimen jurídico de la prescripción civil y la tributaria se distancian porque en la primera (de nuevo como consecuencia de su origen en la voluntad

²⁹ También puede suceder que el contribuyente se encuentre como sujeto activo cuando este tenga una situación activa con la Administración Tributaria, por ejemplo, con créditos a favor. Sin embargo, dado el objetivo de la presente obligación, no se entrará en el estudio del fenómeno de la prescripción desde el punto de vista del contribuyente como sujeto activo.

³⁰ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 408.

de las partes que contratan), para que se pueda reconocer, es necesario que sea invocada por aquél a quien ha beneficiado el discurrir del tiempo prescriptivo, mientras que en el ámbito de los tributos la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que sea excepcionada por la parte a quién beneficia. Por ello mismo, quien se beneficia de la prescripción en el ámbito civil puede renunciar a la prescripción ganada, siendo así que en el contexto de los tributos quien se beneficia de la prescripción no puede renunciar a la misma porque se aplica de oficio por imperativo legal.³¹

En la doctrina, tanto nacional, según lo expone Torrealba Navas, como extranjera, existe una discusión sobre si se está ante una verdadera prescripción, o bien, se trata de caducidad. Aunque se hace referencia a dicho tema al final del presente capítulo, se puede adelantar que hay un supuesto de prescripción, no de caducidad, por disposición del legislador, al permitir que la prescripción se interrumpa. Asimismo, para García Novoa, “la prescripción tributaria constituye la adaptación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción, contemplada en el Código Civil”.³²

Al respecto, en la sentencia 65-2020-VI citada previamente se establece que la prescripción en derecho tributario es una adaptación del instituto de la prescripción, el cual está recogido en el artículo 865 del Código Civil:

Es evidente, y debe tenerse claridad sobre ese particular, que la prescripción a la que se viene haciendo referencia, en la medida en que supone la pérdida de la potestad de cobros de deudas fiscales, es la denominada liberatoria o negativa, en virtud de la cual, en términos generales, según lo indica el ordinal 865 del Código Civil, se pierde un derecho por el decurso del tiempo. Con todo, la prescripción liberatoria supone la concurrencia de tres elementos fundamentales: a) inercia del titular de un derecho en su ejercicio, b) transcurso del tiempo fijado por el ordenamiento jurídico en esa inercia del titular y; c) alegación o excepción del sujeto pasivo de la relación jurídica de hacer valer la prescripción. Ello implica que no existe efecto liberatorio si pese a concurrir los

³¹ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 14.

³² García Novoa, *Interrupción*, 15.

presupuestos a y b, la articulación no se formula. De ahí que la prescripción atienda a un principio rogatorio y a diferencia de la caducidad (en términos procesales), la cual no puede ser considerada de oficio. Lo anteriormente expuesto en cuanto a la potestad determinativa fiscal, que la determinación fiscal solo es válida si fue ejercitada en tiempo, de modo que, si se vulnera ese plazo, y siempre que el sujeto fiscalizado lo argumente, fenece su potestad y el sujeto pasivo tiene por acrecentada su esfera jurídica mediante la incorporación de un derecho oponible al Fisco de no ser requerido del pago de esa obligación tributaria.

Para Torrealba Navas, la prescripción es un medio extintivo de la obligación tributaria e implica “la inercia de la administración tributaria en la no determinación o cobro de la obligación tributaria y el transcurso de un plazo”.³³ A su vez, Eserverri indica que la prescripción busca dar una certeza a los sujetos por el plazo prolongado de no ejercicio de sus derechos, pero también ofrece una solución a las actuaciones administrativas.

Inevitablemente, en el ámbito del Derecho, en general, y en el tributario de manera particular, el discurrir del tiempo trasciende el ámbito de los derechos y al desarrollo de los procedimientos por elementales razones de seguridad jurídica, y, aquellos, -los derechos- tienen que ejercitarse o reconocerse a lo largo de un tiempo que la ley fija, y, éstos, -los procedimientos- deben desarrollarse en el plazo máximo de duración para cada uno de ellos prevé la ley que los regula. Así, el ordenamiento jurídico previene un plazo de tiempo a lo largo del cual los derechos están activos por lo que transcurrido el mismo se desvanecen, se extinguen; y también ordena un plazo máximo para la resolución de las actuaciones administrativas que concluyen -o deben concluir- en actos desfavorables para el interesado o en actos de gravamen, en el entendido de que sobrepasado ese plazo, el procedimiento caduca.³⁴

La jurisprudencia judicial costarricense, como puede verse en la sentencia 49-2020-VI del Tribunal Contencioso Administrativo de las 15:45 horas del 20 de abril del 2020, ha dejado claro

³³ Adrián Torrealba Navas, *Derecho tributario: parte general* (San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2009), 377.

³⁴ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 15-16.

que las normas de prescripción civil son únicamente aplicables a la prescripción tributaria cuando no existe una regulación en concreto al respecto:

En ese sentido, un aspecto elemental que debe priorizarse, es que en la medida en que esa legislación contiene regla expresa en cuanto a las formas de interrupción y de suspensión del plazo prescriptivo, las causales previstas en los ordenamientos civiles y mercantiles (ya citados), no serían aplicables a esta materia, por la especificidad de su regulación y criterio de especialidad normativa. **En efecto, a la luz del ordinal 7 del CNPT, solo en caso de laguna o insuficiencia del derecho tributario formal (y material) y sus fuentes, puede acudirse a otras ramas jurídicas que se avengan a su naturaleza, dentro de ellas, las normas propias de las relaciones privadas.**

De esta forma, el derecho tributario toma del derecho civil la naturaleza de la prescripción en cuanto es una de las formas en que se puede dar la extinción de la obligación. Sin embargo, el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, la cual mantiene sus propias regulaciones al respecto y, en caso de laguna, puede entonces el operador jurídico suplirla con otras normas, principalmente del derecho común.

No obstante, esto no ha sido visto así por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que es tratada en el siguiente capítulo a fondo, según la línea jurisprudencial iniciada con la sentencia 385-2006. De momento, se puede indicar que se han incorporado causales de interrupción propias del derecho civil, y no contempladas en el CNPT, para dar efectos interruptores de la prescripción a actos absolutamente nulos; posición que resulta violatoria al principio de legalidad, reserva de material de ley y seguridad jurídica.

A diferencia de lo anterior, existen casos de prescripción en que el sujeto pasivo se convierte en acreedor de la obligación tributaria, ya sea por una solicitud de devolución o una compensación de su crédito a favor.³⁵ Al respecto, el artículo 43 del CNPT indica:

³⁵ Dentro del ordenamiento tributario costarricense existen tres diferentes supuestos de prescripción: cuando se habla de la prescripción de la facultad de comprobar y liquidar los tributos por parte de la Administración, lo cual es el énfasis de la presente investigación; la prescripción de la facultad que tiene el sujeto pasivo para solicitar la devolución o la compensación de los saldos a favor; y la prescripción de la potestad para aplicar sanciones por parte de la Administración.

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

(...)

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

Como se puede apreciar, la norma no contempla causales de interrupción propias, por lo cual corresponde complementar esta norma con otras que contengan causales de interrupción aplicables.

Sin embargo, no sería aplicable el artículo 53 del CNPT, debido a que todas las causales de interrupción son referentes cuando la Administración Tributaria es el sujeto activo dentro de la relación tributaria. Por ello, y en aplicación del artículo 155 del CNPT, se debe aplicar de forma supletoria el Código Civil para las causales de interrupción de la prescripción cuando el contribuyente sea el acreedor dentro de la relación tributaria.

1.2.3. Objeto

Torrealba Navas indica que el objeto de la prescripción tributaria cuenta con tres vertientes diferentes, según sea su supuesto factico:

a) Atendiendo a la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho tributario formal, tenemos que la prescripción puede referirse tanto a la posibilidad de cobrar la obligación tributaria principal (referencia al Derecho tributario material), como a la posibilidad de ejercer las potestades administrativas tendentes a la liquidación de la obligación tributaria (referencia al Derecho tributario formal).

(...)

b) Atendiendo a la distinción entre el Derecho tributario en sentido estricto y el Derecho penal tributario, la prescripción puede referirse sea a la obligación tributaria principal,

que tiene como finalidad la satisfacción de necesidades públicas, sea a las sanciones tributarias, que tiene una finalidad intimidatoria o de castigo.

(...)

c) Tomando en cuenta el sujeto que se beneficia de la prescripción, podemos distinguir entre aquella que beneficia al sujeto pasivo y aquella que beneficia al sujeto activo: así, la prescripción de la obligación tributaria principal beneficia al sujeto pasivo; la prescripción del derecho a la devolución de ingresos debidos e indebidos beneficia la sujeto activo.³⁶

Para García Novoa, el objeto de la prescripción en el derecho tributario puede verse desde su efecto sobre la obligación tributaria:

Siendo el efecto de la prescripción en Derecho tributario la extinción de la obligación tributaria, parecería lógico entender que la obligación es el objeto de la prescripción. Pero, en este caso concreto, el efecto extintivo de la prescripción se proyecta sobre una realidad -la obligación- que sólo puede activarse a través de ciertas facultades o potestades funcionales atribuidas por la Ley a la Administración. De ahí que el hecho de que el efecto de la prescripción tributaria sea la extinción de la obligación no quiere decir que ésta sea el objeto de la prescripción, como por aplicación de la teoría de la *actio nata* se venía defendiendo, ya que la extinción de la obligación tributaria va ligada en este caso a la inactividad o al no uso de ciertas facultades o potestades.³⁷

Como puede verse en la sentencia 49-2020-VI de las 15:45 horas del 20 de abril del 2020, la jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo ha indicado que la prescripción tributaria se refiere tanto a la facultad de requerir el cumplimiento de obligaciones tributarias como el pago de la deuda tributaria:

En efecto, según lo estipula el ordinal 51 del CNPT, la Administración cuenta con un plazo específico para determinar las obligaciones fiscales, así como para exigir el pago de los tributos y sus intereses. Supone por ende una excepción a la inviabilidad de fenecimiento de potestades de imperio que postula el artículo 66 de la LGAP (como máxima en el

³⁶ Torrealba Navas, *Derecho tributario parte general*, 378.

³⁷ García Novoa, *Interrupción*, 24.

Derecho Administrativo), que se sustenta en el carácter económico o patrimonial que es propio de ese tipo de obligaciones, en lo que atañe a la obligación material. No queda duda entonces que el ejercicio de las potestades determinativas fiscales se encuentra condicionada a su ejercicio oportuno conforme a los parámetros que en ese sentido le han sido establecidos y fijados por el legislador. Nótese que el ordinal 35 inciso e) del CNPT establece como mecanismo de extinción de las obligaciones tributarias, el instituto de la prescripción.

Conforme a la doctrina citada y la interpretación dada por parte del fallo 49-2020-VI del Tribunal Contencioso Administrativo, se entiende que la prescripción tributaria es una forma de limitar las potestades de imperio con las que cuenta la Administración para la determinación y el cobro de los tributos.

1.2.4. Plazo

El plazo para la prescripción está dado en el artículo 51 del CNPT:³⁸

Artículo 51.- Términos de prescripción

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

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

Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.

1.2.5. *Dies a quo*

El inicio del cómputo de la prescripción se encuentra regulado en el artículo 52 del CNPT, donde se indica que “el término de prescripción se debe contar a partir del primer día del mes

³⁸ La redacción anterior del artículo 51 del CNPT establecía un plazo de tres años como prescripción ordinaria que se podía extender a cinco años con una redacción similar a la versión vigente.

siguiente a la fecha en que el tributo debe pagarse”. Por ejemplo, si el impuesto sobre las utilidades debe de pagarse a los dos meses y medio de concluido el período fiscal, el cómputo de la prescripción iniciará, para la mayoría de los contribuyentes al impuesto, el 1 de abril, debido que la obligación de pagarlo vence el 15 de marzo.

Eseverri se refiere sobre el *dies a quo*, tomando como base el artículo 67 de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

El día inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar deudas tributarias es el siguiente día a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración tributaria o autoliquidación, en tanto que el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda inicia su cómputo de prescripción al siguiente día en que finaliza el plazo de ingreso en período voluntario, o lo que es lo mismo, inicio coincide con el de recaudación de la deuda en período ejecutivo.³⁹

En palabras más sencillas, García Novoa explica el *dies a quo* partiendo del mismo artículo 67 de la LGT, cuando “el objeto de la prescripción es el derecho a liquidar, para determinar el inicio del cómputo sólo hay que atender al momento en que ha finalizado el plazo para declarar (o ha tenido lugar una actuación con eficacia interruptiva)”.⁴⁰ Esta explicación también se encuentra en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia 840-F-S1-2009 de las 10:20 horas del 13 de agosto del 2009:

V.- Establecido lo anterior, resta determinar la procedencia o no de la prescripción alegada por Mundo La Gloria. En este sentido, **el numeral 52 del Código Tributario preceptúa: “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.”** De igual manera, debe tenerse presente que, de conformidad con lo señalado en el hecho probado antecedido con el número 4 de la sentencia impugnada, el acto interruptor se produjo el día 28 de noviembre de 2003, cuando se le notificó a la actora

³⁹ Eseverri, *Prescripción tributaria*, 52.

⁴⁰ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo...*, 134.

la resolución ATSJ-ASC-T-01-V-978-3, de las 10 horas del 29 de septiembre de 2003. Tocante al cobro de ¢5.000.000,00, correspondiente al Impuesto sobre la renta del período 03/1999, el párrafo primero del artículo 20 de la Ley número 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en ese momento, dispone: “ARTÍCULO 20.- Plazo para presentar declaraciones y cancelar el impuesto. / Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta Ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo. / Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto...”. Se trata del período fiscal 99. Por ello, **el pago debía efectuarse en diciembre de ese año, por lo que el plazo de prescripción iniciaría el primero de enero del año 2000, venciendo el primero de enero de 2004.**

En el ejemplo utilizado por la Sala Primera es consistente la aplicación del numeral 52 del CNPT, al indicar con su redacción anterior que el inicio del cómputo de la prescripción se daba el primero de enero del año siguiente al que el tributo tenía que ser pagado.

Ahora bien, corresponde cuestionarse si existen casos especiales en los cuales la norma del artículo 52 del CNPT no es del todo aplicable, o bien, si hay excepciones a la regla. Para Torrealba Navas, el inicio de la prescripción tiene su herencia en el Código Civil, el cual proviene del Código Napoleónico:

Desde un punto de vista más sustancial, es importante recordar que el inicio del cómputo de la prescripción está sujeto al principio de que el término para la prescripción de acciones comenzará a correr desde el día en que la obligación sea exigible, por aplicación de esta norma presente en la mayoría de códigos civiles derivados del Código napoleónico. Esto tiene diversas aplicaciones en la materia tributaria.⁴¹

⁴¹ Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 416.

En otras de sus obras, el autor da el siguiente ejemplo:

Así, en los casos en que el derecho a una renta de salario de un trabajador viene establecido por una resolución judicial, se ha resuelto que el cómputo de la prescripción no puede tener como punto de referencia el mes en que se prestó el servicio que dio el derecho a la renta, sino el mes en que se da la remuneración efectiva por la prestación del servicio (DGT-84-05).⁴²

En estos casos, el plazo de la prescripción no inicia desde el momento en que tuvo que haberse pagado originalmente el impuesto o practicado la retención. Más bien, este inicia cuando se da en efecto el pago y la Administración puede ejercer sus acciones de control, gestión y recaudación de los tributos.

Por su parte, existe el *dies ad quem* o el fin del plazo que tiene la Administración Tributaria para la determinación de los tributos. Eserverri, explicando el caso español, manifiesta que no existe una norma específica que se refiera al *dies ad quem*:

Nada dice la Ley General sobre este extremo porque resulta evidente que, iniciado el plazo de prescripción concluye por el transcurso de cuatro años sin que se haya realizado por parte de la Administración ninguna actividad tendente a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo tanto, en la normalidad de los casos el acto que pone fin al ejercicio de este derecho por la Administración, debe ser el acto de liquidación tributaria una vez que haya quedado debidamente notificado al obligado tributario, todo ello, sin perjuicio de los actos que procuran la interrupción del plazo de prescripción, cuestión a la que se dedica estudio aparte en estas páginas.⁴³

En el caso nacional, no se cuenta con una norma que establezca el fin del plazo para la determinación de los tributos. Sin embargo, se entiende que dicha finalidad se manifiesta en cualquier resolución administrativa que conceda la solicitud de prescripción por parte del sujeto

⁴² Torrealba Navas, *Cuadernos de Derecho Tributario Costarricense No. 8: Extinción y Garantías de la Obligación Tributaria* (San José, C.R.: Impositus, 2016), 18.

⁴³ Eserverri, *Prescripción tributaria*, 79.

pasivo, o bien, en el acto determinativo o resolución posterior que le dé fin al procedimiento bajo la prescripción de la facultad de determinar la obligación tributaria.

1.2.6. Interrupción del cómputo de la prescripción

Tomando el mismo concepto de la interrupción de la prescripción dentro del derecho civil, Torrealba Navas explica que se está ante el caso de una eliminación del plazo ya computado de la prescripción:

La interrupción de la prescripción, a diferencia de la llamada suspensión, implica, como se sabe, la eliminación del cómputo de todo el tiempo de prescripción corrido previamente a la causa interruptora. De este modo, el término debe empezar nuevamente a partir del acto interruptor.⁴⁴

Al respecto de la interrupción del cómputo de la prescripción, Eserverri explica el fundamento de dicha interrupción:

Si el instituto de la prescripción se basa en el silencio prolongado de la relación jurídica es lógico entender que cuando la actitud silente se rompe, el cómputo del plazo de prescripción quede interrumpido con la consecuencia inmediata que se regenera otro nuevo plazo de prescripción de igual duración. También es lógico sostener que dicho silencio puede quedar roto por cualquier de las partes que intervienen en esa relación jurídica, tanto por aquella a quien le asiste el ejercicio del derecho, como por aquella otra que, legítimamente, puede oponerse a su realización con la particularidad añadida en el ámbito de los tributos que también interrumpen el plazo de prescripción los actos del obligado tributario que conduce e influyen en la determinación de la deuda, a pesar de que el discurrir del cómputo de la prescripción pudiera beneficiarle. Por tanto, la interrupción de la prescripción puede venir propiciada, bien, por actos del titular del derecho que prescribe que persiguen su ejercicio (actuaciones administrativas dirigidas a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o a la exigibilidad de su cobro); bien, por actos de quien resulte ser titular de la obligación

⁴⁴ Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 417.

correspondiente y quedan referidos a su cumplimiento (liquidación y pago de la deuda; interposición de recurso y actuaciones referidas a la tramitación de los mismos).⁴⁵

La sentencia 049-2020-VI del Tribunal Contencioso Administrativo, previamente citada, realiza un recorrido por las causales de interrupción recogidas en el CNPT:

Ahora bien, el ordinal 53 del CNPT fija como supuestos de interrupción los siguientes: "a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa, a que se refiere el artículo 126 de este Código, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del acto administrativo determinativo de la obligación tributaria. b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código." Un aspecto relevante a precisar es que solamente puede interrumpirse la prescripción que no ha ocurrido, de modo que, si la causal se configura al momento en que el plazo previsto por norma expresa, ya ha transcurrido, no puede llegar a generar ese efecto. Lo anterior salvo en el caso del reconocimiento expreso de la obligación por parte del sujeto pasivo, pues en tal caso, la conducta espontánea y libre del obligado hace suponer su voluntad de hacer frente a la deuda, ante lo cual, dado ese reconocimiento expreso, no puede tenerse por fenecida la obligación, aún y cuando en condiciones normales pudiera tenerse por prescrita. Se trata de una suerte de renuncia a la prescripción, que hace surgir de nuevo el plazo para el ejercicio del derecho de crédito. Ahora, una vez acaecida o concretada la causal de interrupción, esa misma norma impone que no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a

⁴⁵ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 95.

computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.

En efecto, el artículo 53 del CNPT⁴⁶ regula distintas formas de interrumpir la prescripción. Como se manifestó líneas atrás, es importante mencionar que las causales de interrupción que contiene este artículo se limitan a aquellas con las que cuenta la Administración Tributaria, es decir, son causales de interrupción que únicamente afectan la prescripción de la facultad para determinar o liquidar los tributos por parte de la Administración Tributaria. La lógica de estas causales de interrupción gira entorno a las actuaciones de la Administración, salvo el reconocimiento expreso del contribuyente de su deuda.

Por su parte, las causales tanto de interrupción como de suspensión de la prescripción son taxativas. De esta forma, las causales de interrupción no pueden complementarse cuando la AT interrumpe la prescripción con otras causales (en el capítulo segundo se trata a fondo este tema). La taxatividad ha sido también respaldada por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera, según lo establece la sentencia 1282-F-S1-2012 de las 9:05 horas del 11 de octubre del 2012, en donde se indica: “Al respecto, debe insistirse en que las causales de interrupción o suspensión del plazo prescriptivo son de interpretación restrictiva”.

⁴⁶ Artículo 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción

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

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

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

El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria se suspende por la interposición de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado.

A continuación, se aborda cada uno de los supuestos de interrupción del cómputo de la prescripción tributaria.

1.2.6.1. Comunicación del inicio de las actuaciones de fiscalización

El primero de los supuestos que se encuentran dentro de la redacción del artículo 53 del CNPT corresponde al inciso a), donde la comunicación del inicio de las actuaciones de fiscalización interrumpe el cómputo de la prescripción.

El artículo 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario (en adelante RPT) añade que el alcance de las actuaciones de fiscalización puede ampliarse a otros impuestos o períodos fiscales, lo cual también supone la interrupción del cómputo de la prescripción.

La norma del artículo 53 del CNPT contiene dos condiciones resolutorias que afectan el acto de interrupción de la comunicación de inicio de las actuaciones de fiscalización.⁴⁷ El primer supuesto de pérdida de efectos de interrupción es el no inicio de las actuaciones de fiscalización dentro del mes siguiente a la notificación del inicio de dichas actuaciones. El artículo 140 del RPT complementa al inciso a) del artículo 53 del CNPT en el sentido de que, cuando no se inician las actuaciones de fiscalización, la comunicación de inicio será considerada nula y se debe de volver a notificar:

No obstante, si por causas imputables a la Administración, la actuación material frente al sujeto fiscalizado no se iniciara efectivamente dentro del mes siguiente a la fecha de notificación de la comunicación de inicio, se entenderá nulo el inicio de tal actuación y producidos en lo que corresponda, los siguientes efectos:

a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

En la jurisprudencia judicial, como puede observarse en el ya citado fallo 65-2020-VI, se ha reconocido el efecto interruptor de la comunicación de inicio de actuaciones de fiscalización, requiriéndose a su notificación y, posteriormente, a la realización de las actuaciones dentro del mes siguiente al inicio:

⁴⁷ Esta teoría es propuesta por Adrián Torrealba Navas.

En tesis de principio, **la simple notificación de esas acciones, produce el efecto aludido, aspecto que se fija de esa manera, además, en el ordinal 140 inciso 1) del Reglamento de Procedimientos Tributarios (RPT), Decreto Ejecutivo No. 38277-H vigente desde el 04 de abril del 2014.** Empero, la misma normativa establece supuestos en los cuales, la indolencia o dejadez procedimental, llevan a la supresión del efecto interruptor, haciendo que, en tales hipótesis, la citada comunicación no tenga la virtud y potencial legal para hacer correr de nuevo los plazos que con cuenta el Fisco para ejercer sus potestades de fiscalización y determinación, acorde a los parámetros del numeral 51 del CNPT. En ese sentido, **la norma precisa que esa consecuencia si las actuaciones de comprobación no se inician formal y materialmente dentro del plazo de un mes posterior a la notificación.**

El otro de los supuestos que recoge el inciso a) del artículo 53 CNPT de pérdida del efecto interruptor de la comunicación del inicio de las actuaciones de fiscalización se da cuando la fiscalización es interrumpida por un plazo de más de dos meses. Por su parte, el reglamento amplía que esta interrupción tiene que darse por causas imputables a la Administración Tributaria, según puede verse en el artículo 144:

Artículo 144.- Interrupción de la actuación de comprobación e investigación. Iniciada la actuación deberá seguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter, evitándose interrupciones que retarden injustificadamente la conclusión del procedimiento. No obstante, **cuando la interrupción de las actuaciones por causas imputables a la Administración supere los dos meses contados a partir de la última actuación practicada, se producirán los siguientes efectos:**

a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción.

(...)

La continuación de las actuaciones deberá hacerse mediante notificación al sujeto fiscalizado, entendiéndose interrumpido el cómputo de la prescripción a partir de la fecha de esta última notificación y válidas todas las actuaciones realizadas antes de la fecha de interrupción.

Se mantendrá el efecto interruptor de la notificación del inicio de la actuación, cuando en el expediente administrativo consten actuaciones frente al mismo sujeto inspeccionado o frente a terceros, a los efectos de obtener informes, estudios técnicos y en general, cualquier información previsiblemente pertinente para efectos tributarios necesaria para la correcta determinación de su obligación o cuando se active un convenio internacional de intercambio de información, a los efectos de obtener informes, estudios técnicos y en general, cualquier información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, necesaria para la correcta determinación de su obligación.

Al respecto, la jurisprudencia judicial ha analizado en distintas ocasiones la suspensión de las actuaciones de fiscalización por un plazo de más de dos meses para declarar la pérdida del efecto interruptor de la prescripción del acto de inicio de las actuaciones de fiscalización y, por consiguiente, la prescripción de la potestad de determinar por parte de la Administración Tributaria. Un ejemplo de lo anterior es lo expuesto por el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, en su sentencia 038-2013 de las 10:00 horas del 15 de mayo del 2013:

De lo enunciado se ha podido constatar, que efectivamente durante el proceso de fiscalización se suscitó una suspensión superior a los dos meses, que hizo fenecer la interrupción de la prescripción, de ahí que cuando la Administración Tributaria dictó el primero de los actos recurrido ya plazo prescriptivo se había configurado y por ende la resolución se dictó cuando ya había precluido sus potestades y competencia, vicio que se transmitió a todas las resoluciones que se dictaron con posterioridad.

En el caso bajo estudio, el tribunal determinó que existieron distintos momentos en los que las actuaciones de fiscalización se suspendieron injustificadamente por un plazo de más de dos meses. Asimismo, dentro del expediente administrativo no se encontraron actos durante ese plazo de dos meses que hubieran sido notificados al contribuyente o terceros, de manera que el tribunal concluyó que se estaba ante el supuesto de inactividad mencionado por el artículo 53, inciso a), del CNPT. Por ello, se declaró la prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria, inclusive antes de que se emitiera la resolución determinativa dentro del expediente.

Cuando el recién citado fallo del Tribunal Contencioso Administrativo fue analizado por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia 759-2016 de las 10:15 horas del 14 de julio del 2016, se realizó un reproche a la posición de la representación estatal en cuanto tampoco se encontraron actuaciones notificadas a terceros tendientes a la determinación de una obligación tributaria dentro del expediente:

Por otra parte, en relación con el argumento que la configuración de la suspensión de las actuaciones requiere de una comunicación formal al contribuyente, por medio de la cual se indique el tiempo de la suspensión, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento supra citado, estima esta Sala, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento supra citado, esta no es requisito para que tener por configurada la suspensión (En similar sentido se pronunció esta Cámara en sentencia no. 1282-F-S1-2012 de las 9 horas 5 minutos del 11 de octubre de 2012). Tampoco se demostró que la Administración Tributaria le comunicara al contribuyente fiscalizado que estaba llevando a cabo actuaciones ante terceros, a efectos de obtener información de trascendencia tributaria necesaria para la correcta determinación de su obligación, actuación que, acorde al numeral 70 del mismo cuerpo normativo, hubiera provocado no se consideraran suspendidas las actuaciones ante el sujeto fiscalizado. Por último, merece atención el dicho del casacionista, en cuanto reclama que no puede considerarse suspendido el procedimiento determinativo solo porque en el expediente de hojas de trabajo no haya documentación o actuaciones notificadas, pues la función de la Auditoría Fiscal trasciende la simple emisión de documentos. Pese a su dicho, interesa destacar que el recurrente no identifica a cuáles actos u actuaciones se refiere, así tampoco formula su reproche como una preterición de prueba, lo cual, en todo caso, resultaría de rechazo ante la ausencia de una correcta fundamentación del agravio. A mayor abundamiento de razones, como se analizó, la sentencia impugnada tuvo por configurada una suspensión en el procedimiento de más de dos meses, sin que conste actuación alguna de la Administración Tributaria en ese lapso, aspecto que no ha sido desvirtuado por la parte demandada. Además, si lo pretendido es que se interprete que la carga probatoria de la omisión de actuación corresponde al administrado y la Administración pueda alegar que

las labores de estudio o análisis realizadas por el Auditor Fiscal, aún sin estar documentadas, suspenden la interrupción, significaría vaciar de contenido los mandatos 13 y 70 del Reglamento de cita, así como, dejar al contribuyente en una situación gravosa donde sería prácticamente imposible probar que se dio una interrupción, por lo que, se reitera, corresponderá desestimar el cargo.

Como puede verse de la sentencia de la Sala Primera citada, no se habla únicamente de actuaciones con el sujeto fiscalizado, sino que también pueden existir actos orientados a la determinación de una obligación tributaria, tales como requerimientos a terceros, siempre y cuando estos sean notificados al sujeto fiscalizado, según lo indica el último párrafo del artículo 144 del RPT previamente citado.

Los actos internos han sido entendidos por parte del Tribunal Fiscal Administrativo y la Administración Tributaria como actos útiles para que no suceda la condición resolutoria de la que habla el artículo 53, inciso a), cuando las fiscalizaciones se suspenden por más de dos meses. En la sentencia 507-P-2020 de las 13:30 horas del 30 de septiembre del 2020 del Tribunal Fiscal Administrativo se conoció un caso en donde por más de cinco meses solo existieron reuniones y documentos internos, nunca notificados al contribuyente. Este tribunal indica que estos actos internos fueron debidamente documentados y también tendientes a alcanzar una determinación tributaria:

Así las cosas, considera este Tribunal, que los documentos que constan en el expediente de mérito, desarrollado de los folios 262 hasta el 293 corresponden a actos, propios de la labor de auditoría, que constan en el expediente administrativo, demuestran que la fiscalización no estuvo ausente, ni suspendió su actuación fiscalizadora por el lapso de tiempo que alega la contribuyente, al estar debidamente demostrado su continuidad, por el contrario se evidencia dicha labor verificadora, debidamente documentada de acuerdo al orden cronológico de los documentos, por lo tanto no es admisible el argumento de la contribuyente del supuesto lapso de tiempo mayor a dos meses, por el contrario, conforme se ha demostrado, las labores de la auditoría ha sido continua, y dan un impulso procesal al procedimiento determinativo, que están debidamente numerados en forma consecutiva, conforme al ordenamiento jurídico, al estar debidamente demostrada su

continuidad, así como la comunicación y conocimiento a la contribuyente del estado del estudio, que forman parte de la actuación. Y si lo que se pretende la contribuyente es considerar que esta actuación administrativa podría ser calificada como una simple estrategia utilizada con el único objetivo de impedir el progreso del plazo de prescripción, tampoco lleva razón la contribuyente, por cuanto, estas actuaciones son trascendentales, reales, dirigidas a la continuidad del procedimiento, reflejan la continuidad del mismo y su necesidad dentro del procedimiento de comprobación, en avance de las conclusiones y finalmente con el propósito de dictarse la determinación respectiva, según el procedimiento establecido por nuestra legislación, aun cuando la recurrente no estime que los anteriores actos, hayan sido actos emitidos de conformidad con las funciones que el ordenamiento jurídico lo establece.

Esta posición de la Administración Tributaria, y respaldada por el Tribunal Fiscal Administrativo, resulta violatoria tanto de lo dispuesto por la Sala Primera en el fallo 759-2016 previamente citado como de los artículos 140 y 144 del RPT, debido a que las actuaciones internas que previnieron la suspensión de las actuaciones de fiscalización nunca fueron notificadas al contribuyente.

Ahora bien, cabe preguntarse si cualquier acto que sea notificado al contribuyente o un tercero mantiene los efectos de la interrupción de la prescripción del acto de inicio de la actuación fiscalizadora. Dentro de la doctrina y la jurisprudencia española, como puede verse en el Tribunal Supremo Español, se encuentra el concepto de las “diligencias argucias”, entendido como todos aquellos actos que tienen como objetivo únicamente mantener la interrupción de la prescripción y no buscar la determinación de una obligación tributaria.

Sin perjuicio de cuanto se ha dicho, y siempre, analizando el tema cuestionado desde una perspectiva objetiva, habrá que recelar y examinar cuidadosamente de todas aquellas diligencias que se hayan instruido en el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria, cuya fecha de expedición o requerimiento dirigido al obligado tributario se halle próxima al vencimiento del plazo límite de resolución o de paralización de las referidas actuaciones, porque en tales casos, hay un indicio objetivo para presumir que la

diligencia se ha utilizado como señuelo para atraer el efecto interruptor de la prescripción.⁴⁸

En este sentido, Eseverri indica que la actuación —para no ser catalogada como una diligencia argucia— debe tener un fin conducente a la determinación de la obligación tributaria, no solo realizar un cortocircuito a la prescripción:

La actuación administrativa causante de ese efecto no debe tener como simple finalidad el cortocircuito del plazo de prescripción, porque si así fuera, la actuación administrativa bien podría ser calificada como una simple estrategia utilizada con el único objetivo de impedir el progreso del plazo de prescripción, intrascendente en relación con el procedimiento instruido para dictar la liquidación tributaria y declarada ineficaz, para la consecución del objetivo pretendido.⁴⁹

También, sobre este mismo concepto, César García Novoa indica lo siguiente:

De manera que, cuando hablamos de interrumpir la prescripción, y utilizamos el concepto de diligencia argucia, estamos haciendo referencia a diligencias que van constatando la actuación inspectora, a las actas de simple constancia de hechos, en las que el Inspector va probando elementos o partes del hecho imponible, como, por ejemplo, operaciones económicas que no figuran contabilizadas... sin que por el momento haya propuesta de regularización de la situación tributaria.

En segundo lugar, aunque se piensa habitualmente en la diligencia argucia como aquella que inicia el procedimiento, es obvio que este carácter se puede atribuir a cualquier actuación a desarrollar durante el procedimiento de inspección. **Por eso puede hablarse de actuaciones que no tienen una verdadera finalidad de iniciar un procedimiento y de aquéllas en que esa falta de voluntad se revela de manera sobrevenida, durante el desarrollo del procedimiento inspector y en las que, como vimos, se deduce la**

⁴⁸Eseverri, *La prescripción tributaria ...*, 119.

⁴⁹Eseverri, *La Prescripción Tributaria...*, 100.

necesidad de privar de eficacia interruptiva a las actuaciones que no hacen avanzar efectivamente el procedimiento, o que lo paralizan sin causa justificada.⁵⁰

Según menciona Eserverri, la jurisprudencia española ha realizado un desarrollo del concepto de diligencia argucia, como puede verse en la sentencia de noviembre de 1993 (RJ 1993/8418, Pte. Rouanet Moscardó), citada por el catedrático Eserverri en su obra sobre la prescripción. Al respecto, este autor indica que son argucias por el siguiente motivo:

A través de la acción administrativa que reflejan solo aparentemente se ha perseguido el objetivo de determinar la deuda tributaria, siendo así que, considerando el sentido de una relación causa-efecto, su fin último no ha sido otro que obviar el efecto de la prescripción, de modo que, las actuaciones reflejadas en ese tipo de diligencias se presentan como inconsistente, carentes de contenido real dirigido a la determinación de la deuda tributaria, y, en ocasiones limitándose a reproducir actuaciones administrativas ociosas, inocuas y sin significado, porque lo requerido o documentado en ellas son datos y actos que ya obraban en poder de la Administración tributaria, que podrán haberse obtenido acudiendo a otras fuentes de conocimiento diferentes a las requeridas del propio contribuyente, de contenido intrascendente a los efectos de la resolución del procedimiento que se instruye, o se limitan a reproducir hechos ya reflejados en anteriores diligencias.⁵¹

Por ello, para que un acto sea idóneo para interrumpir la prescripción, este ha de notificarse dentro de los dos meses antes de que ocurra el efecto de pérdida de su carácter de interrupción, según lo indica el artículo 53 inciso a) del CNPT antes citado. Es decir, este acto debe de ser externo, lo que implica que tiene que ser notificado al sujeto pasivo o aún tercero. Finalmente, dicho acto debe ser tendiente a determinar una cuota tributaria adicional, por ejemplo, la solicitud de algún contrato o la explicación de una partida contable dentro de la contabilidad del sujeto pasivo.

⁵⁰ García Novoa, *Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos*, 232.

⁵¹ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 105-106.

Ahora bien, existe una discusión sobre en qué momento se pueda dejar de aplicar la suspensión de dos meses, es decir, el fin de la fiscalización tributaria y, de ahí, no aplicaría la norma del artículo 53, inciso a), cuando las actuaciones de fiscalización se vean suspendidas por más de dos meses. Existe una interpretación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo de que las actuaciones de fiscalización concluyen con la notificación de la propuesta de regularización y la realización de la audiencia final. En este sentido se puede citar el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo 529-P-2020 de las 9:30 horas del 10 de octubre del 2020:

Por lo anteriormente expuesto, si bien, como dice la contribuyente, que entre la notificación de la sentencia 2016-12496 y la emisión del Traslado de Cargos y Observaciones hubo una suspensión por más de 2 meses el mismo no genera ningún perjuicio al efecto interruptor que contiene la Comunicación del Inicio de Actuación Fiscalizadora, y concluye este Tribunal que en el presente asunto, **las actuaciones materiales de fiscalización a que hace referencia el artículo 53 inciso a) del Código Tributario, ya habían finalizado con la notificación de la Propuesta de Regularización número 1-10-023-15-121-341-03 (ver folios 1226 al 1244 del expediente administrativo) el 28 de setiembre del 2015**, es decir, que para la fecha en que se admite la Acción por parte de la Sala Constitucional ya las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de la obligación tributaria, estaban concluidas, por lo cual, no es aplicable lo dispuesto en citado artículo 53 inciso a) del Código Tributario.

En sentido contrario, una reciente línea jurisprudencial emanada de la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo ha establecido que las actuaciones de fiscalización culminan con la notificación del acto determinativo, es decir, la resolución determinativa. De esta forma, la suspensión de los dos meses a la que se refiere el inciso a) del artículo 53 del CNPT se presenta en los casos en los que se prolonga por más de dos meses la emisión de la resolución determinativa, posterior a la impugnación del traslado de cargos y observaciones, como puede verse en la sentencia 096-2020-VI previamente mencionada:⁵²

⁵² En igual sentido se encuentran las sentencias 065-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020 y 049-2020-VI de las 15:45 horas del 20 de abril del 2020.

De esa manera, la notificación del traslado de cargos el 26 de setiembre del 2016, se efectúa dentro del período de prescripción original. Sin embargo, pese a que la accionante impugnó ese acto el 2 de noviembre del 2016, no fue sino hasta el 24 de abril del 2017 que se comunicó a la actora la resolución determinativa. Así visto, ciertamente existe un lapso superior a dos meses entre la presentación de las medidas recursivas en contra del traslado de cargos y la resolución determinativa; por lo que, en orden a lo expuesto ut supra, la comunicación de la apertura de las actuaciones de fiscalización, no puede producir el efecto interruptor que, inicialmente, produjo. Por ende, considerando que el tributo bajo fiscalización corresponde al período fiscal 2011, período en el cual, el plazo prescriptivo aplicable era de tres años (siendo que la reforma que sostiene el plazo cuatrienal actual fue emitida mediante la Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012), el cómputo de ese plazo partiría del primero de enero del 2012 y hasta el 31 de diciembre del 2014. Sin embargo, la acción de inconstitucionalidad ya mencionada, fue publicada el 9 de setiembre del 2014 (es decir, restando 3 meses 21 días para el vencimiento del plazo original de prescripción) a partir de la cual se suspende la posibilidad legal de la AT para dictar el ALO y no fue sino hasta el 22 de setiembre del 2016 que se comunicó la anulación de la reforma realizada al artículo 144 del CNPT y el restablecimiento de la versión previa de esa norma. A partir de esa declaratoria, se levanta el impedimento legal que mantenía suspendida aquella prescripción; debiendo, por ende, computarse los 3 meses 21 días que restaban para cumplir con la prescripción original. Ello implica que, a partir del 22 de setiembre del 2016, esos 3 meses 21 días fenecieron el 13 de enero del 2017. Ergo, ante la inoponibilidad del efecto interruptor derivado de la inercia superior a dos meses señalada, el siguiente acto capaz de producir un efecto interruptor sería el acto determinativo, el cual, se insiste, fue notificado el 24 de abril del 2017. Lo anterior pone en evidencia que aplicando los efectos previstos en el numeral 53 inciso a) del CNPT, la determinación de la obligación fiscal correspondiente a ese período fiscal 2011, se encontraba prescrita al momento de emitir el acto determinativo; el cual, no podría tener la virtud de interrumpir un plazo ya fenecido. Sobre este aspecto cabe reiterar que el ALO dictado en el 2014, no podría tenerse como un acto capaz de generar un posible

efecto interruptor de ese lapso, por cuanto fue anulado por el jerarca impropio en esa materia. Por ende, al momento de emitir la resolución determinativa en abril del 2017, ya había fenecido la potestad de fiscalización, siendo que, atendiendo al período fiscal auditado, el cómputo de ese lapso arrancó en el mes de enero del 2012, lo que lleva a tener por ocurrida la prescripción que reclama la accionante.

El último supuesto de interrupción previsto en el artículo 53, inciso a), del CNPT es de la notificación de la determinación en los casos de una liquidación previa. Lo anterior quiere decir que, cuando se realice una liquidación previa en los términos del artículo 126 del CNPT, la prescripción va a ser interrumpida hasta que sea notificada la resolución determinativa correspondiente.

1.2.6.2. *La determinación realizada por el sujeto pasivo*

El artículo 53, inciso b), menciona que otra de las formas en las que se puede interrumpir la prescripción es la determinación que realice el sujeto pasivo. Al respecto, Torrealba Navas indica que esta causal de interrupción “se refiere a las declaraciones autoliquidativas y sus rectificaciones (declaraciones rectificativas), en los términos previstos en el artículo 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios”.⁵³

Esta causal de interrupción de la prescripción ha sido recientemente tratada por el Tribunal Fiscal Administrativo en su fallo 067-P-2020 de las 9:05 horas del 12 de marzo del 2020. En dicho fallo, entre los temas conocidos por el Tribunal, se encuentra la excepción de prescripción del contribuyente y su relación con las causales de interrupción de prescripción contenidas en el artículo 53 del CNPT. En efecto, una de las causales que indica este tribunal es la declaración rectificativa del contribuyente:

Igualmente, es un hecho que las declaraciones rectificativas también tienen un efecto interruptor de la prescripción, pues a tenor de lo dispuesto por el artículo 53 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, toda declaración rectificativa posterior tiene efectos determinativos, así mismo según lo indicado en el Reglamento General de

⁵³ Adrián Torrealba Navas, *Derecho tributario: parte general* (San José, C.R.: Editorial Jurídica Continental, 2009), 389.

Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria en su Artículo 35 indica: “Declaraciones rectificativas. Para que proceda la disminución del tributo o el aumento del saldo a favor previamente declarado, las declaraciones rectificativas a que se refiere el artículo 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deberán presentarse dentro del plazo de prescripción establecido en el artículo 51 de ese Código. La rectificación de la declaración podrá realizarse sobre cualquiera de sus partes. No obstante, **tendrá efectos de carácter determinativo o liquidatorio únicamente cuando se refiera a la parte de la declaración jurada cuyo contenido va dirigido a determinar la obligación tributaria.**

Del anterior fallo del Tribunal se extrae que las declaraciones rectificativas pueden ser interruptoras de la prescripción de la obligación tributaria, pero no toda declaración rectificativa cumple con este supuesto. La norma del ya derogado Reglamento de General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (en adelante RGGFRT) indicaba que una declaración rectificativa únicamente tendría carácter determinativo si el cambio iba dirigido a establecer una nueva determinación tributaria.

Un ejemplo de cuando se está en presencia de una declaración rectificativa que no viene a cambiar la determinación realizada por el sujeto pasivo es el expuesto por Torrealba Navas, quien se apoya en la resolución de Sala Primera 1282-F-S1-2012 para indicar que el cambio de un pago parcial no viene a modificar esta determinación de la obligación tributaria:

Una declaración que corrige el monto del crédito por pago parcial no aumenta el monto del tributo previamente determinado por el contribuyente: en el presente caso lo supuestamente rectificado no aumentó el monto del impuesto determinado en la declaración original, sino que lo que hizo la declaración fue aumentar el crédito fiscal por pago parcial, sin disminuir ningún saldo a favor previamente determinado.⁵⁴

Posteriormente, el mismo autor cita el oficio de la Dirección General de Tributación (en adelante DGT 567-2014) para apoyarse en que no toda rectificación viene a realizar una determinación de la obligación tributaria. El oficio en mención responde a una consulta concreta

⁵⁴ Torrealba Navas, *Cuadernos de Derecho Tributario Costarricense No. 8: Extinción y Garantías de la Obligación Tributaria* (San José, C.R.: Impositus, 2016), 26.

por parte de la Dirección de Fiscalización sobre si toda declaración rectificativa es una causal interruptora de la prescripción.

El director inicia realizando un análisis de la normativa aplicable para las declaraciones rectificativas e indica que el artículo 53 del CNPT no opera de una forma generalizada sobre las causales de interrupción de la prescripción. Asimismo, él menciona que aquellas rectificaciones a las declaraciones tributarias, por ejemplo en el impuesto sobre la renta, tendientes a modificar la renta bruta, la renta neta o el monto total de la obligación tributaria van a tener efectos determinativos. El director en este oficio concluye de la siguiente manera:

En conclusión, la presentación de una declaración rectificativa que no modifique el impuesto determinado, pero varíe las casillas que conllevan a la determinación de la obligación tributaria, generan el efecto interruptor establecido en el artículo 53 inciso b) del Código Tributario. Ello, por cuanto esa modificación en la casilla está determinando la obligación tributaria.

Así, la interrupción que tenga efectos determinativos, se presenta a partir de la fecha de presentación de la declaración rectificativa y su cómputo debe reiniciarse en los términos del artículo 53 penúltimo párrafo del Código Tributario, sea a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.

Por otra parte, puede afirmarse que el RGGFRT no reconoce efectos determinativos respecto de las declaraciones rectificativas que se refieran a la parte extintiva de la obligación tributaria, a pesar que tal rubro es uno de los aspectos que el sujeto pasivo puede modificar a través de la rectificación de su declaración, pero que se abocan a elementos muy distintos a los anteriormente citados, puesto que van referidos a aspectos tales como la compensación y el pago de la obligación tributaria, medios de extinción de la obligación tributaria establecidos en el artículo 35 del Código Tributario.

De esta manera, para efectos de la aplicación del RGGFRT debe entenderse que en los casos en que la declaración rectificativa modifique aspectos extintivos de la obligación tributaria, no es aplicable la causal de interrupción de la prescripción establecida en el

artículo 53 inciso b) del Código Tributario, al no reconocerse en esta, un carácter determinativo, supuesto indispensable de aplicación de la norma citada.

La posición tomada por parte del Tribunal Fiscal Administrativo y la DGT ha sido cuestionada por Torrealba Navas:

Debemos insistir así en que el artículo 121 CNPT define la determinación por la Administración Tributaria como "el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia". En sentido similar, el artículo 113,1 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT), señala que la determinación implica "las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o compensar".

Es decir, se suele decir que la determinación implica fijar el *an* (si existe la obligación tributaria) y el *quantum* de la obligación tributaria.

Recordemos que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, en los tributos variables, son tres: la base imponible, el tipo impositivo y la cuota tributaria. Por lo tanto, tendrá efecto determinativo un cambio en cualquier estos tres elementos. Si el cambio no afecta ninguno de estos tres elementos, entonces no hay efecto determinativo.

Esta rectificación no puede tener efectos determinativos pues, únicamente tiene efectos determinativos lo que afecta la cuantificación de un elemento cuantitativo del tributo, en este caso, la base imponible.⁵⁵

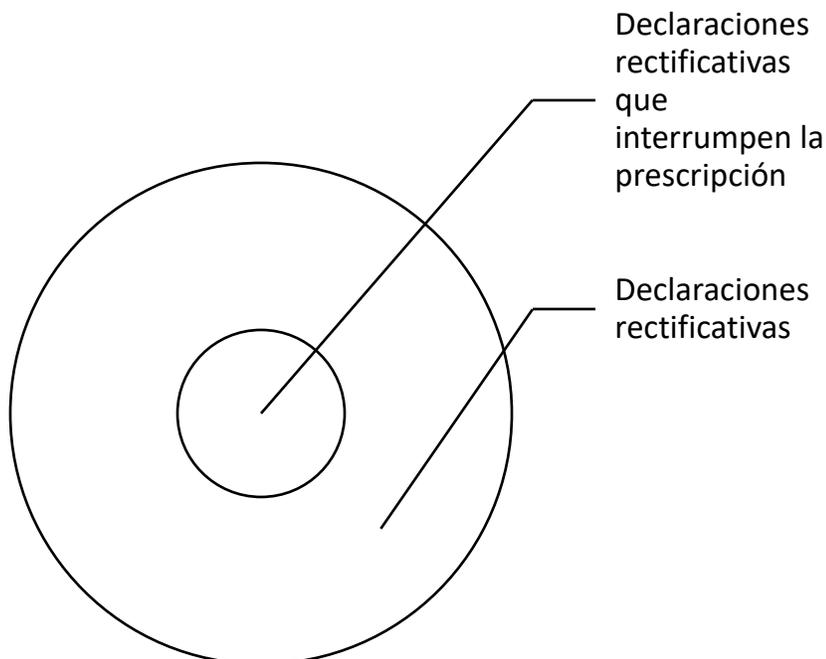
De lo anterior expuesto tanto por la doctrina como la posición de la DGT se puede concluir lo siguiente: toda declaración rectificativa modifica la declaración original, pero no toda declaración rectificativa tiene efectos en la determinación del tributo y, por ende, interrumpe la prescripción conforme al artículo 53, inciso b), del CNPT. Solo las declaraciones rectificativas que

⁵⁵ Adrián Torrealba Navas, *Escrito de interposición de demanda P. en contra del Estado*, expediente judicial 20-005466-1027-CA, p. 30-31.

modifican la base imponible, el tipo impositivo y la cuota tributaria tendrán la cualidad de interrumpir la prescripción.

Gráfico 1

Tipos de declaraciones rectificativas



1.2.6.3. Reconocimiento del deudor de la deuda

Sobre esta causal, Torrealba Navas indica que “esta disposición no hace más que reproducir parcialmente la prevista en el inciso primero del artículo 876 del Código Civil. Y digo parcialmente por cuanto este artículo también incluye el reconocimiento tácito”.⁵⁶ Consiste en el reconocimiento que hace el sujeto pasivo de la deuda tributaria.

Como puede verse en la sentencia 166-2018 de las 14:35 horas del 20 de abril del 2018, el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Tercera, ha señalado que esta causal “implica una declaración de voluntad expresa del deudor consistente en aceptar la obligación tributaria

⁵⁶ Torrealba Navas, *Derecho tributario general*, 389.

pendiente -mediante la emisión de un acto de reconocimiento expreso o de alguna gestión que sea emitida al amparo de este-”.

Por su parte, la Sección Sexta del Tribunal Contencioso, en su sentencia 111-2018 de las 16:00 horas del 18 de septiembre del 2018, ha indicado que el pago espontáneo de la obligación tributaria y la no interposición de recursos pueden suponerse como un reconocimiento expreso de la obligación tributaria:

Un aspecto relevante a precisar es que solamente puede interrumpirse la prescripción no ocurrida, salvo en el caso del reconocimiento expreso de la obligación por parte del sujeto pasivo, pues en tal caso, la conducta espontánea y libre del obligado hace suponer su voluntad de hacer frente a la deuda, ante lo cual, dado ese reconocimiento expreso, no puede tenerse por fenecida la obligación, aún y cuando en condiciones normales pudiera tenerse por prescrita. Lo mismo ocurre con la renuncia tácita por no oposición de la defensa de prescripción. Se trata de una suerte de renuncia a la prescripción, que hace surgir de nuevo el plazo para el ejercicio del derecho de crédito. Ahora, una vez acaecida o concretada la causal de interrupción, esa misma norma impone que 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.

Incorrectamente, en la presente sentencia, este tribunal señala que la no interposición de la defensa de prescripción constituye el reconocimiento de la obligación tributaria, lo cual es contrario a la redacción de la norma artículo 53, inciso c), del CNPT que requiere ese **reconocimiento expreso** de la obligación tributaria.

Cabe preguntarse si en el ordenamiento jurídico costarricense existe la renuncia a la prescripción, ya sea por no alegarla o por la presentación de una declaración de un período ya prescrito.

En el caso español, en primer lugar, se reconoce que la prescripción tributaria puede ser aplicada de oficio, según lo expone C. García Novoa:

Otra singularidad de la prescripción tributaria, que supone una diferencia respecto a la prescripción en el ámbito civil y privado es la contenida en el art. 69.2, de la LGT de 2003. Dispone este precepto que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, añadiéndose que ello será <incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria.⁵⁷

El ordenamiento nacional no cuenta con una norma similar, la cual permita a la Administración Tributaria la declaratoria de oficio de la prescripción de la obligación tributaria. Piénsese que se fiscalizó un período claramente prescrito y que el contribuyente nunca alegó la prescripción dentro de las primeras etapas del procedimiento administrativo; sin embargo, esto no implica que el contribuyente está renunciando a la prescripción como tal, debido a que él mismo puede interponerla en etapas posteriores. Por ello, el no interponer una defensa de prescripción no debe tratarse como un sinónimo a la renuncia de la prescripción.

Un segundo caso de una posible renuncia a la prescripción ocurre con la presentación de una declaración rectificativa de algún período prescrito. Al respecto, en un reciente oficio de la DGT, se trató la consulta por parte del director de Recaudación sobre si los contribuyentes pueden presentar declaraciones rectificativas de períodos prescritos. Véase lo expuesto en el oficio 738-2021 del 17 de junio del 2021:

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General le manifiesta que no es posible ni legalmente viable aplicar una limitante a la presentación de las declaraciones rectificativas de periodos prescritos; por el contrario, lo que deberá realizarse es, delimitar criterios de riesgo para crear la generación de alertas ante creación de créditos fiscales en periodos que ya estaban prescritos, para que se desarrollen actuaciones de verificación sobre las declaraciones rectificativas que los originen; todo de conformidad con el siguiente análisis.

De lo anterior, se extrae que la posición de la DGT corresponde a que en el ordenamiento jurídico costarricense es posible —por parte del contribuyente— la renuncia a la prescripción

⁵⁷ García Novoa, *Iniciación, interrupción...*, 88.

mediante la presentación de una declaración rectificativa de un período fiscal prescrito. Esto debido a que, según se indicó en el oficio 738-2021, la declaración rectificativa de un período prescrito puede ser verificada por parte de la Administración. Esta posición de la DGT es cuestionable a la luz del derecho comparado. En el caso español, García Novoa ha expuesto la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada o sucedida:

Y respecto al Derecho tributario, la misma resulta sencillamente inaplicable pues es claramente contradictorio con la función de la prescripción como causa objetiva de extinción de la obligación. La prescripción extingue la obligación tributaria y la obligación extinta es una obligación inexistente.⁵⁸

Dado lo anterior, si el contribuyente llegara a rectificar un período fiscal prescrito, ya sea para la generación de un saldo a favor o una deuda con la administración tributaria, dicho acto no debería de entenderse como un reconocimiento de la deuda, debido a que se está hablando de un tributo prescrito.

1.2.6.4. El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago

El inciso d) del artículo 53 del CNPT introduce una norma similar a la recientemente estudiada del reconocimiento expreso, salvo que en este caso se refiere a los pedidos de aplazamientos y fraccionamientos de pago. Sobre esta norma, Torrealba Navas señala que se trata de “una buena “traducción” tributaria del elemento del artículo 876 del Código Civil que echábamos en falta: el reconocimiento tácito”.⁵⁹

1.2.6.5. La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda

El inciso e) del artículo 53 del CNPT establece que otro de los actos tendientes a la interrupción de la prescripción consiste en la notificación de cualquier acto propenso al cobro de la deuda. La sentencia 49-2009 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, de las

⁵⁸ García Novoa, *Iniciación, interrupción...*, 89-90.

⁵⁹ Torrealba Navas, *Derecho tributario general*, 390.

14:00 horas del 29 de mayo del 2009 ha indicado que, para que un acto tenga la virtud de interrumpir la prescripción, debe de indicar la deuda tributaria y requerir su pago:

Nótese que el artículo 53 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que el curso de la prescripción se interrumpe por la notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. La disposición legal de cita expresamente requiere como requisito para que el acto administrativo tenga la virtud de interrumpir el plazo de prescripción del adeudo, la notificación al contribuyente de un acto que efectivamente tienda a la ejecución del cobro, no un simple recordatorio o de resoluciones en donde se demuestre una intención de cobro por parte de la Administración Tributaria. No es cualquier acto el que por imperio de ley interrumpe la prescripción, **es aquél que debidamente notificado al contribuyente efectivamente le indique la existencia del adeudo y su requerimiento de pago**. No podría considerarse que la notificación de cualquier acto que se dicte dentro del procedimiento tenga esa virtud, conforme lo alega la representación estatal.

Tanto en esa sentencia de primera instancia como en la 1461-2010 de las 11:20 horas del 25 de noviembre del 2010, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia fue enfática en que la invitación de la oficina de cobros a rectificar no tiene los efectos interruptores que tendría un acto que requiera el pago de la deuda tributaria.

Esta causal de interrupción aplica únicamente para los actos cobratorios de deudas líquidas y exigibles, no es para deudas que están por determinarse en contra de un sujeto pasivo. Así fue entendido por parte del Tribunal Fiscal Administrativo en su fallo 434-P-2019 de las 11:05 horas del 10 de septiembre del 2019.

Toda vez que incurre la oficina de origen en un error conceptual acerca de la gestión cobratoria como un acto interruptor al tenor del inciso e) del Código de cita que establece como acto interruptor la notificación de actos administrativos dirigidos a ejecutar el cobro de la deuda, por cuanto dicha causal opera únicamente cuando se trata de deudas líquidas y exigibles y no de deudas que aún no se ha determinado su existencia ni cuantía como ocurre en el presente asunto, por lo que se reitera que los oficios citados invitando

al contribuyente a presentar sus declaraciones y al pago no son actos interruptores de la prescripción en razón de que no están dirigidos a ejecutar el cobro administrativo de la deuda tributaria.

1.2.6.6. La interposición de toda petición o reclamo en los términos dispuestos en el artículo 102

El último de los supuestos de interrupción de la prescripción se encuentra en el inciso f) del artículo 53 del CNPT, que se refiere a la interposición de cualquier petición amparada en el artículo 102 del CNPT. Sobre este supuesto, Torrealba Navas señala que dicha causal de interrupción sería aplicable para todas aquellas peticiones que no tengan un procedimiento establecido, dada la característica residual que tiene el artículo 102 del CNPT.⁶⁰

Equivocadamente una posición por parte de la Sala Primera en su sentencia 1439-F-S1-2011 de las 9:20 horas del 24 de noviembre de 2011 ha entendido que la impugnación al Traslado de Cargos y Observaciones como un acto interruptor de la prescripción según lo dispuesto por parte del art. 53 inciso f) del CNPT:

Sin embargo, aún y cuando llevara razón el casacionista en su alegato sobre la suspensión de las actuaciones por más de dos meses, del 21 de noviembre de 2003 al 23 de febrero de 2004, no habría casación útil. Al margen de si la notificación de inicio de las actuaciones perdió su efecto interruptor, y de si el traslado de cargos (no. 2751000052062, notificado el 17 de mayo de 2004) tiene o no efectos interruptores del plazo de prescripción, cierto es que antes de que acaeciera el plazo inicial (1° de enero de 2005), operaron, varios eventos interruptores de la prescripción, a saber: 1) La impugnación del referido traslado de cargos por parte de la empresa auditada, mediante escrito presentado el 22 de junio de 2004 (folio 12 del expediente administrativo), en virtud de lo establecido en el precepto 53, inciso f), en relación con el 102, ambos del CNPT (este último que además de referirse a toda petición, también lo hace expresamente respecto de los recursos planteados por los interesados), con lo que, conforme a lo establecido en el primero de ellos, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad "...y el término comienza a

⁶⁰ Torrealba Navas, *Cuadernos de Derecho Tributario*, 30.

computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción”.

Esta tesis por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es errónea debido a que el art. 102 del CNPT establece el procedimiento de petición dentro de los procedimientos administrativos.

Como dijimos, el artículo 102 establece un procedimiento de petición que, como veremos enseguida, es un procedimiento de carácter general, esto es, no adscribible a ninguna de las funciones administrativas que estudiaremos más adelante. Se define por petición “la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad”. La Dirección General de Tributación ha interpretado esta definición en el sentido de que la reclamación debe ser hecha por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta conclusión es imprecisa, pues cualquier tipo de obligado tributario estaría legitimado para hacer una petición o, incluso, una representación gremial de sujetos pasivos en relación algún tema relevante para casos reales.⁶¹

En cambio, el Traslado de Cargos y Observaciones contemplado dentro del art. 144 del CNPT que regula el procedimiento determinativo.

Sea previa o definitiva la liquidación, el procedimiento determinativo inicia con la llamada vista inicial del artículo 144 CNPT, que implica el traslado de cargos u observaciones al contribuyente. Es un acto de trámite, regulado en el artículo 144 CNPT y contiene una imputación de determinación provisional de la obligación tributaria que se le comunica al sujeto pasivo.⁶²

Inclusive, en escritos judiciales A. Torrealba Navas ha sido claro en enfatizar que la posición de la Sala Primera en la sentencia previamente citada es errónea debido a que el art. 156 del CNPT establece el recurso de apelación para las resoluciones emitidas bajo el art. 102 del

⁶¹ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Tomo II: Derecho Tributario Formal*, (San José, Costa Rica: Impositus, 2009), 129-130.

⁶² Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Tomo II: Derecho Tributario Formal*, 172-173.

CNPT como también aquellas emitidas dentro del art. 146 del CNPT que regula el procedimiento determinativo.

Ello se visualiza muy claramente en el artículo 156 CNPT en el que, a la hora de establecer las resoluciones que tienen recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, distingue las resoluciones administrativas mencionadas en el artículo 102 de las resoluciones administrativas mencionadas en el artículo 146 (procedimiento determinativo). Resulta evidente que un paso dentro del procedimiento determinativo que desencadena en la resolución determinativa -como lo es el traslado de cargos- jamás puede ser un elemento de otro procedimiento distinto, a saber, el del artículo 102 CNPT.⁶³

Además, no puede verse el Traslado de Cargos y Observaciones como una petición o reclamo debido a que el propio CNPT en su art. 144 regula que como un paso previo a la emisión del acto determinativo. Inclusive, la no interposición de la impugnación o su presentación extemporánea no es un reconocimiento expreso de la determinación y esta puede ser recurrida en momentos posteriores de acuerdo con el art. 162 del RPT:

Vencido el plazo indicado, no cabe ninguna impugnación. En caso de presentarse la impugnación de forma extemporánea, la misma será rechazada ad portas, quedando posibilitado el obligado tributario a presentar sus alegatos en las etapas recursivas subsecuentes.

En conclusión, la posición que ha tomado la Sala Primera es errónea y no puede entenderse como uno de los supuestos de interrupción la impugnación al Traslado de Cargos y Observaciones. Esta interrupción del inciso f) más bien corresponde únicamente a peticiones realizadas por parte del sujeto pasivo las cuales se encuentran reguladas con el procedimiento residual del art. 102 del CNPT.

⁶³ Adrián Torrealba Navas, Escrito de interposición de réplica a la contestación de la demanda del Estado, expediente judicial 21-003623-1027-CA, p. 45-46.

1.2.7. Prescripción o caducidad en el derecho tributario

Una de las discusiones doctrinales que se presentan en cuanto a la prescripción en materia tributaria es si realmente se está ante la prescripción en sentido estricto, como lo entiende la doctrina civilista, o si, en cambio, se trata de la caducidad. Ante esto, Eserverri indica:

Así pues, en tanto la prescripción es institución puesta al servicio de las relaciones jurídicas, especialmente de las patrimoniales, que se inspira en el reproche de las conductas de abandono, negligencia e indiferencia en el ejercicio de los propios derechos y se establece como límite a las pretensiones jurídicas anticuadas, la caducidad es institución que preserva la dinámica exigible en el desarrollo de los procedimientos administrativos iniciados y repudia la falta de actividad de los órganos de la Administración, de tal modo que siendo la prescripción parte sustantiva del Derecho porque toma como objeto a la obligación, la caducidad se alinea entre sus elementos de carácter formal al actuar en garantía de que la actividad administrativa se despliegue en el plazo legalmente establecido para su resolución.⁶⁴

Sobre la caducidad, Torrealba Navas, citando al profesor J.J. Ferreiro Lapatza, indica lo siguiente:

Modernamente, se entiende que la característica básica de la caducidad es que esta se refiere a un acto determinado de ejercicio de un derecho (en el sentido amplio de esta palabra) que solo de esta forma puede hacerse valer (o se realiza este acto o desaparece el derecho). Por el contrario, en la prescripción, el derecho puede hacerse valer de distinta forma. Se afirma así “que caducan los procedimientos y prescriben, por el contrario, los derechos”.⁶⁵

Sobre el tema de caducidad, C. Domínguez Crespo expone que esta “es una forma de extinción de la obligación fiscal consistente en que la autoridad en cuanto a que pierde la facultad de determinar las contribuciones”.⁶⁶ En contraposición, el autor maneja el siguiente concepto de

⁶⁴ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 17-18.

⁶⁵ Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 411.

⁶⁶ Domínguez Crespo, *Derecho Tributario*, 199.

prescripción: “la prescripción castiga a un acreedor carente de diligencia que no exige el pago del adeudo en un término prudente, al tiempo que concede certidumbre al deudor respecto al tiempo en que podría esperar el cobro legal de su adeudo”.⁶⁷ En otras palabras, la caducidad se aplica para la acción de determinar el tributo, mientras que la prescripción se emplea para el cobro del tributo. Caso contrario a lo que sucede en Costa Rica, donde no existe una norma de caducidad y prescripción, tanto respecto a la determinación como el cobro de la deuda tributaria.

Respecto al caso español, Torrealba Navas apunta:

En ese sentido, se ha dicho que en España no estamos ante un supuesto de caducidad, pues la LGT habla del “derecho de la Administración a liquidar”, no del “acto de liquidación”. Esto significa que el derecho se puede ejercitar no solo con el acto de liquidación en sentido estricto, sino también mediante las oportunas diligencias, tendentes al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, estimación, etc.⁶⁸

Este mismo autor concluye en que la figura de la prescripción tributaria podría entenderse como una figura mixta, debido a la confluencia de ambos institutos:

De modo que parece que confluyen características de ambas figuras, caducidad y prescripción. A partir de esta constatación, podría concluirse de dos maneras distintas, como se ha hecho en la doctrina:

- a) Que la llamada “prescripción tributaria” es una figura mixta, esto es, que reúne características tanto de la prescripción como de la caducidad, tal como han sido estas conceptuadas en el derecho privado y en el derecho público. Se reivindicaría así el carácter peculiar de este instituto tributario.
- b) Que, en los ordenamientos, como es el caso de la propuesta MCTCIAT, en que la obligación tributaria nace con la verificación del hecho generador, la posibilidad de determinación de la obligación tributaria no puede verse como un supuesto independiente del derecho a cobrar la obligación sustantiva. En realidad, lo que se regula en las legislaciones es el término de prescripción del derecho a cobrar la

⁶⁷ Domínguez Crespo, 206.

⁶⁸ Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano*, 411.

obligación tributaria en sus dos posibles manifestaciones: la obligación nacida pero no exigible por no estar debidamente determinada; la obligación exigible.⁶⁹

Sobre la confusión de la prescripción y la caducidad dentro del derecho tributario, Eserverri establece:

Por afectar al ejercicio de los derechos, el plazo de prescripción es susceptible de quedar interrumpido por cualquier acción tendente a activarlo con el consiguiente efecto de reanudar el plazo que estaba corriendo, en tanto que la caducidad por tratarse del efecto consiguiente de aquellos procedimientos administrativos que se sujetan a plazo máximo de duración, su discurrir resulta inexorable, inevitable, de modo que, vencido el plazo caduca el procedimiento sin posibilidad de interrumpir su discurso por la actividad del órgano administrativa que acciona el procedimiento.⁷⁰

Realizadas las anteriores aproximaciones de la doctrina y la jurisprudencia sobre la prescripción tributaria en general, el siguiente capítulo consiste en un análisis de la interrupción especial de la prescripción, comprendida dentro del artículo 54 del CNPT, así como la validez de este artículo y la jurisprudencia desarrollada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en relación con el principio constitucional de seguridad jurídica.

2. Capítulo 2: La interrupción especial de la prescripción contenida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su interpretación por parte de la Sala Primera y la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia

Como se ha introducido, el punto central de estudio de la presente investigación corresponde a la interrupción especial de la prescripción tributaria contenida en el artículo 54

⁶⁹ Torrealba Navas, 412-413.

⁷⁰ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 19.

del CNPT. Esta norma indica que la prescripción se interrumpe con la simple interposición de los recursos:

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.

En el presente capítulo se realiza un estudio del tratamiento que se le ha dado por parte de la doctrina (nacional y extranjera) a la interrupción especial. Seguidamente, se analiza el tratamiento jurisprudencial por parte de la Sala Primera y la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sobre esta forma de interrumpir la prescripción, para luego desarrollar una crítica a esta jurisprudencia desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica.

2.1. Nociones generales de la interrupción de la prescripción del artículo 54 del CNPT

Adrián Torrealba Navas, en su obra de *Derecho Tributario General*, afirma que la interrupción especial de la prescripción, establecida en el artículo 54, podría entenderse como una forma de interrupción de la prescripción por la imposibilidad de que esta corra, debido al estado de controversia generado ante la interposición de los recursos administrativos por parte del contribuyente:

Ante disposiciones análogas a esta última, la doctrina española se ha preguntado cómo puede un acto del propio sujeto pasivo tendente no reconocer una deuda, sino precisamente a impugnarla, tener un efecto interruptivo de la prescripción que le favorece.

Algún auto ha entendido que más que establecer una causa de interrupción de la obligación, lo que parece haberse querido decir es que una prescripción ha sido interrumpida por otro acto distinto (por ejemplo, la determinación) se mantiene interrumpida mientras se sustancia el recurso.

Esta interpretación parece calzar bien con nuestro artículo 54: la resolución impugnada sería el último acto interruptivo de la prescripción, funcionando el recurso como un

impedimento que impide que corra el nuevo término de prescripción. De modo que, más que una causa de interrupción, puede decirse que se trata de un motivo de impedimento para que corra el nuevo término de la prescripción tras haber sido interrumpida.⁷¹

El artículo 54 del CNPT se asume como una norma que busca darle a la Administración Tributaria la posibilidad de contar con un tiempo prudencial para resolver los recursos administrativos presentados por los contribuyentes. Ahora bien, este mismo autor señala que la redacción de la norma deja por fuera la inercia de la parte interesada en resolver las reclamaciones:

En otras palabras, la inercia del acreedor -la Administración- carece de efectos prescriptivos en este caso, pues de igual cuánto se tome la Administración en resolver los recursos, que sería el único acto posible de ejercicio del derecho por parte de la Administración Tributaria en la hipótesis en que el contribuyente ha interpuesto un recurso. Así, puede la Administración pasar 100 años sin resolver el recurso y, aun así, ¡no habría corrido ni un solo día de prescripción!⁷²

Lo que supone el autor es que se estaría perdiendo el fundamento principal de la prescripción: la pérdida de las facultades de determinación y cobro por parte del interesado por el transcurso de un lapso prolongado. Según se analizó en el capítulo anterior, la prescripción es la forma de terminación de las relaciones jurídicas por el no ejercicio de las acciones en el tiempo. Por lo tanto, el paradigma de la prescripción se pierde con esta norma porque en ningún momento podría darse por terminada una relación jurídica ante la inercia de la parte interesada. En otras palabras, dicha inercia de la Administración Tributaria en resolver cualquier recurso administrativo no generaría la prescripción de la facultad de determinación y cobro de la obligación tributaria.

En su más reciente obra, Adrián Torrealba Navas, apoyándose en A. Martín Cáceres y Ferreiro, sostiene que la norma de interrupción especial de la prescripción desde el momento en que se tiene por interpuesto el recurso, no cuando la resolución recurrida se encuentre en firme.

⁷¹ Torrealba Navas, *Derecho Tributario General*, 390.

⁷² Torrealba Navas, *Derecho Tributario General*, 392.

Esto implicaría que el cómputo de la prescripción sigue avanzando hasta que no se resuelva el recurso y se confirme la resolución. La razón de ello es sencilla: si la Administración es la interesada en la resolución del recurso, esta debe de ser la que corra el riesgo de prescripción por no atenderlo en el tiempo dado. Señala en ese sentido:

A la luz de esta justificación racional de esta causal de interrupción de la prescripción, la Administración se ve obligada a hacer valer su derecho en el contexto de la contienda suscitada por el recurso del derecho tributario. Por ello, la forma que la Administración ejerce su derecho en este contexto es mediante el pronunciamiento sobre el recurso> esto es, en fase de resolución del recurso, como decía la cita doctrinal traída a colación. Si la Administración no se pronuncia sobre el recurso, es obvio que no está ejerciendo su derecho de crédito y, por tanto, debería correr el riesgo de la prescripción. De ahí que la única solución coherente con el instituto de la prescripción es que, una vez que se ha interpuesto el recurso, rige la regla general para todos los presupuestos interruptivos: de inmediato corre de nuevo la prescripción sea el de la interposición del recurso, porque es a partir de ahí que la Administración puede -y debe- actuar resolviéndolo.⁷³

La norma nacional es similar a una norma existente dentro del ordenamiento tributario español, según se puede ver en la Ley General Tributaria (en adelante LGT) 58/2003 del 17 de diciembre del 2003. En los artículos 68.1.b y 68.2.b, la acción de determinar y cobrar los tributos por parte de la Administración se puede interrumpir, similar al caso bajo estudio, con la interposición de reclamaciones o recurso:

Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

⁷³ Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano*, 425.

De acuerdo con C. García Novoa, la doctrina española entiende esta interrupción en un sentido amplio con la interposición de cualquier recurso por parte de los particulares:

Quando hablamos de interrupción de la prescripción por la interposición de recursos, incluimos también aquellos supuestos en que no se presentan recursos en sentido estricto, pero en los cuales nos encontramos ante actuaciones del particular a través de las cuales se ejercen pretensiones con una virtualidad semejante a la presentación de un recurso.⁷⁴

Este mismo autor manifiesta, apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo Español RJ 2004, 5937 del 18 de junio del 2004, que existe una conflictividad de la causal de interrupción de la prescripción con la interposición de recursos y principios como la tutela judicial y el derecho de defensa:

Sin duda alguna, la interrupción de la prescripción por la presentación de recursos es uno de los supuestos más conflictivos. Como el TS afirma en la mencionada Sentencia de 18 de junio de 2004, a la hora de configurar los actos propios del obligado tributario que interrumpen la prescripción, es posible prever actos tendentes al reconocimiento del tributo, pero resulta completamente extraño a la configuración de la prescripción, afirmada a partir de su regulación en el Derecho privado, establecer la interrupción por actos que son expresión de un derecho a la tutela judicial efectiva, como la interposición, tramitación o resolución de recursos y reclamaciones, a la que se refiere el art. 68.3.b) y 68.4.b) de la LGT.⁷⁵

De acuerdo con lo citado anteriormente por Adrián Torrealba Navas y reforzándolo con lo expuesto por García Novoa, esta causal de interrupción de la prescripción —a todas luces— podría llegar a ser conflictiva para el sujeto pasivo. La interposición de los recursos administrativos por parte del interesado para ejercer su derecho de defensa conlleva una interrupción de la prescripción casi perpetua. Se dice que es “casi perpetua” porque, como bien

⁷⁴ García Nova, *Iniciación, Interrupción...*, 265.

⁷⁵ García Nova, 266.

menciona Torrealba Navas, puede paralizarse el expediente administrativo durante cien años, que no va a correr un solo día de la prescripción hasta que no se resuelvan los recursos por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo.

Sobre este tema, Eserverri señala que la interrupción debido a los recursos interpuestos por parte de los Administrados también extiende sus efectos a los actos que les sean notificados:

El acto de interposición del recurso o reclamación frente a la acción de cobro de la deuda tributaria interrumpe el plazo de prescripción del ejercicio de ese derecho en el momento en que se haya deducido esa impugnación, y como consecuencia, a partir de ese instante se regenera un plazo de cuatro años de prescripción para el ejercicio de ese derecho, sin perjuicio de lo cual, las actuaciones secuenciales que sucedan en el desarrollo del proceso de revisión así iniciado, siempre que de ellas tenga conocimiento formal el obligado tributario, constituyen nuevas causas de interrupción del procedimiento de revisión con reinicio del cómputo del plazo prescriptivo.⁷⁶

Por ello, C. García Novoa afirma que se está ante un caso en que “la interrupción de la prescripción mediante un acto del particular supone que el cumplimiento de un deber puede, objetivamente, perjudicar a quien cumple”.⁷⁷ Él añade que este tipo de normas, las cuales dificultan el acceso a los tribunales, pueden ser consideradas contrarias a la tutela judicial efectiva y pone como ejemplo el *solve et repete*:

Los obstáculos al acceso a los tribunales, que dificultan, pero no impiden, dicho acceso, han sido catalogados tradicionalmente como contrarios al derecho a la tutela judicial efectiva. Es el caso, por ejemplo, de la regla del *solve et repete*; que la Corte Costituzionale italiana, en Sentencia de 24 de marzo de 1961, declaró incompatible con la Constitución.⁷⁸

⁷⁶ Eserverri, *La prescripción tributaria*, 249.

⁷⁷ García Nova, *Iniciación, Interrupción...*, 266.

⁷⁸ Como se cita en García Nova, *Iniciación, Interrupción...*, 266.

Asimismo, C. García Novoa mantiene tres teorías sobre esta norma, las cuales se verán a continuación:

En primer lugar, se podría negar que la interposición de un recurso interrumpa el plazo de prescripción, básicamente porque se trataría de una acción del sujeto que le perjudicaría, porque sería expresión del ejercicio de un derecho fundamental como el derecho a la tutela judicial efectiva y porque, si el acto es anulado tras la interposición del recurso, de todos modos, el mismo, no habría interrumpido la prescripción. De todas estas argumentaciones sólo sería aceptable la última, pero en realidad la misma se reconduce a la no interrupción de la prescripción por actos nulos o anulables, sobre la que ya nos hemos pronunciado. En cualquier caso, no es admisible tampoco un rechazo generalizado a la posibilidad de que se interrumpa la prescripción por la presentación de un recurso, puesto que es evidente que, objetivamente, se trata de un acto que rompe el silencio de la relación jurídica.⁷⁹

Ante esta primera negación a la capacidad de interrupción del recurso, dicho autor sostiene que realmente lo que causaría la interrupción no sería la interposición del recurso, sino la generación del estado de controversia al resolverse el recurso administrativo:

La generación de esta controversia facultaría a la Administración a interrumpir la prescripción, al contestar la demanda, de manera que sería este acto y no la interposición del recurso, lo que, propiamente, interrumpiría la prescripción. O bien se entendería que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar el tributo se interrumpiría, no por el recurso, sino por actos del procedimiento de resolución del recurso destinados a liquidar. De manera que la sola interposición del recurso no paralizaría la prescripción hasta que existiera un acto procedimental que lleve a la generación de esa situación de controversia. Esta doctrina, además, ha sido en parte recuperada por el Tribunal Constitucional en la polémica Sentencia 63/2005, de 14 de marzo, según la cual no es la presentación de querrela o denuncia lo que interrumpe la prescripción, sino la existencia de algún acto dentro del proceso penal.

⁷⁹ García Nova, 267.

Se trata de una tesis con un gran número de elementos de crítica y que resulta poco satisfactoria. Entre otras cuestiones, es difícil entender que sea la contestación o cualquier acto de reacción procesal de la Administración lo que realmente interrumpa la prescripción, y, sin embargo, que ésta se entienda interrumpida retroactivamente desde la interposición del recurso. Por eso, la doctrina ha venido destacando desde hace tiempo la necesidad de superar, en esto como en tantas otras cosas, los arrastres iusprivatistas, para aceptar que la interposición de reclamaciones o recursos, tanto por parte del acreedor como del obligado tributario, y ya sean administrativos o jurisdiccionales, interrumpe la prescripción, puesto que se trata de actos a los que la LGT les confiere tal efecto, por suponer objetivamente una ruptura del silencio de la relación.

Y sobre todo, se trata de una tesis que genera gran inseguridad, pues habría que fijar con claridad los actos que, dentro del procedimiento revisor, tienen virtualidad de interrumpir la prescripción, más allá de que se entienda que las actuaciones procedimentales posteriores a la interposición desarrolladas dentro del procedimiento de recurso o reclamación económico-administrativa, interrumpen la prescripción siempre que concurra el consabido conocimiento formal del obligado tributario. Así, por ejemplo, se suscita la cuestión respecto a los escritos de alegaciones.⁸⁰

La crítica que se le ha realizado a este tipo de normas no corresponde a su existencia, la cual es —hasta cierto punto— necesaria por el origen del estado de controversia. Más bien, la controversia gira entorno al tiempo que tiene la Administración para la resolución de los recursos.

Una vez aceptada esta interrupción por la interposición del recurso, la cuestión se ha trasladado a la duración del efecto de interrupción de la prescripción. Por tanto, el principal problema actualmente, no es tanto si la interposición del recurso interrumpe la prescripción (sobre lo que actualmente no hay duda), sino **la duración del efecto interruptivo**.⁸¹

⁸⁰ García Nova, *Iniciación, Interrupción...*, 268.

⁸¹ García Nova, *Iniciación, Interrupción...*, 269-270.

En el caso costarricense, tal cual dijo Adrián Torrealba Navas, cuando el contribuyente interpone un recurso en contra de una resolución, pueden pasar cien años para que la Administración Tributaria lo resuelva, pero no se computaría ni un solo día de prescripción hasta que se solucione dicho recurso.

Eseverri afirma que una reiterada doctrina del Tribunal Supremo español ha considerado que esta norma de interrupción especial no puede ser entendida para la interposición de reclamaciones y recursos administrativos, pues conllevaría a la violación del principio de seguridad jurídica y, para ello, se apoya en la sentencia del 13 de noviembre de 1998 (1998/7954, Pte. Sala Sánchez):

La suspensión del acto de recaudación tributaria como consecuencia de la interposición de recursos o reclamaciones en sede administrativa no produce la paralización del cómputo del plazo de prescripción que debe proseguir en su recorrido, pues de no entenderse así sería tanto como dejar en manos del acreedor de la relación tributaria de crédito el ejercicio de su derecho de modo intemporal, lo que afecta al criterio de seguridad jurídica entendido como la certeza de las relaciones jurídicas.⁸²

Realizadas estas aproximaciones doctrinarias al estudiar la norma de interrupción especial de la prescripción ante la interposición de recursos por parte del sujeto pasivo, ahora se procede con el análisis de la aplicación que se le ha dado a esta norma por parte de la Sala Primera y la Sala Constitucional, ambas de la Corte Suprema de Justicia.

El análisis se realizará en dos fases distintas, la primera en la redacción propiamente del art. 54 del CNPT en donde una vez interpuestos los recursos administrativos en contra de las resoluciones el cómputo de la prescripción no sea reanuda si no hasta que la resolución se encuentre en firme, una posición ya avalada constitucionalmente por parte de la Sala Constitucional⁸³. Y en un segundo momento analizaremos como la Sala Primera de la Corte Suprema en una interpretación cuestionable ha entendido que aún cuando existan actos

⁸² Eseverri, *La prescripción tributaria*, 252-253.

⁸³ En el tercer capítulo veremos como esta norma esta sometida a un nuevo examen de constitucionalidad dentro del expediente 22-000701-0007-CO.

absolutamente nulos dentro de los procedimientos determinativos se mantienen los efectos interruptivos de la prescripción de esos actos y los respectivos recursos interpuestos.

2.2. Análisis de la problemática ocasionada por la redacción del art. 54 del CNPT que mantiene interrumpida de forma indefinida el cómputo de la prescripción.

2.2.1. Sentencia 13850-2008 de las 14:37 horas del 17 de septiembre del 2008 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia

En su sentencia 13850-2008, la Sala Constitucional entró a conocer la constitucionalidad de la norma del artículo 54 del CNPT. La sociedad actora formuló la acción de inconstitucionalidad sobre la norma citada indicando que viola el principio de seguridad jurídica, el principio de igualdad y el principio de proporcionalidad, debido a que la interposición de recursos administrativos por parte del sujeto pasivo interrumpe la prescripción de la obligación tributaria de forma indefinida a favor la Administración Tributaria. A su vez, se violan los artículos 11 y 33 de la Constitución Política.

La Procuraduría General de la República (en adelante la PGR) se manifestó ante la acción de inconstitucionalidad interpuesta iniciando con una contextualización doctrinaria de la norma del artículo 54 CNPT y su fuerte relación con el principio de seguridad jurídica. La PGR afirma que la norma cuestionada se basa en supuestos diferentes a los recursos recogidos en el artículo 102 CNPT, porque, de lo contrario, la norma no tendría lógica:

Puesto que se trata de recursos distintos de los previstos en el artículo 102, cabría afirmar que se encuentra cubierto por esta norma especial el recurso del artículo 145, es decir, el recurso que puede interponer el contribuyente o responsable contra las observaciones o el traslado de cargos y cuya resolución se regula en el 146 del Código Tributario. Este numeral fija reglas diferentes a las del artículo 102 en orden a los plazos. En lo que interesa, se dispone que:

“La resolución determinativa deberá dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo. Cuando no se interponga impugnación, la resolución deberán dictarla el director general de la Administración Tributaria o los

funcionarios en quienes él delegue, total o parcialmente, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo indicado”.

La resolución debe ser dictada en el plazo de tres meses a partir del vencimiento del plazo para interponer el reclamo. Un plazo que no puede considerarse per se excesivo. El problema es que el mismo artículo señala que dicho plazo es ordenatorio. *Ergo*, la Administración Tributaria puede tomar más tiempo para dictar la resolución que corresponda.

La PGR apunta que uno de los primeros problemas que se encuentra en la normativa del CNPT es que se regulan los plazos para resolver los recursos interpuestos por los sujetos pasivos como ordenatorios y no perentorios.

Seguidamente, la PGR señala que la norma en cuestión sería de aplicación perpetua, lo que fue mencionado cuando se citó al jurista Adrián Torrealba Navas. Lo anterior debido a que la falta de una norma que regule el plazo máximo para resolver los recursos administrativo o de caducidad ocasiona que el plazo de la prescripción se encuentre interrumpido de forma perpetua.

El punto central de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la sociedad actora es la violación al principio de la seguridad jurídica ante el efecto prolongado que tendría el artículo 54 de la CNPT. La PGR manifestó que, de violentarse el principio de seguridad jurídica, también se violentarían los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Empero, al darle efecto interruptivo por todo el plazo que dure la resolución del recurso en vía administrativa, se mantiene la incertidumbre en orden a la exigibilidad de la obligación tributaria, difiriendo indefinidamente el inicio del plazo de prescripción. La disposición ciertamente beneficia a la Administración Tributaria por cuanto se extiende la exigibilidad de la obligación tributaria en forma indefinida.

No obstante, estima la Procuraduría que dicha situación no se conforma con el principio de seguridad jurídica, en tanto fundamento de la prescripción. Resulta aplicable al respecto, lo establecido por ese Tribunal en resolución N. 878-2000 de 16:12 hrs. de 26 de enero de 2000:

“V.- En este orden de ideas, si se dejase abierta la posibilidad de accionar en procura de derecho, sin respetar el cumplimiento de plazos y términos por el transcurso del tiempo, las relaciones entre las personas se tornarían inseguras, indefinidas, y cada cual podría reclamar "sine die" por sus derechos, no importando lo sucedido en el pasado. Se daría una alteración mayúscula en el control para los propios obligados, porque nunca podrían tener por descargada una obligación como la de otorgar derechos no pedidos o simplemente no utilizados por el beneficiario, que tendría repercusiones sobre otros ámbitos de la actividad de las personas, como el costo de las operaciones (comerciales, industriales, etc.) y de los servicios en el mercado. De esta manera, **el principio de seguridad jurídica está en la base de todo ordenamiento, y que se traduce en la necesidad de que las situaciones jurídicas consumadas no se mantengan en estado precario todo el tiempo, con menoscabo del orden público y la paz sociales. Consecuentemente, la prescripción, como institución jurídica que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo o término determinado, coadyuva en esta función primordial, en tanto su objetivo primordial es ordenar y dar seguridad ciertas a las relaciones en sociedad. Por eso, no conviene estimular situaciones en las que se genere inseguridad o incerteza en esas relaciones y, por eso, es un tema fundamental de la organización social”**.

Como se puede apreciar, la PGR considera que existe una violación directa al principio de la seguridad jurídica y el fundamento básico de la prescripción. De esta forma, la deuda tributaria no se va a extinguir por la simple inercia de la Administración Tributaria, porque la normativa permite durar de forma indefinida en resolver los recursos. Además, la PGR sostiene que se le estaría causando un estado de incerteza e inseguridad al contribuyente por estos mismos motivos:

Se acusa, además, que la frase relativa al cómputo del nuevo plazo de prescripción violenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, ya que la prescripción es un instituto que pondera exigencias de seguridad jurídica con exigencias de justicia material. Estima la Procuraduría que el artículo 54 aplicado en vía administrativa no resulta razonable ni proporcionado. Lo razonable es que en tratándose de estos recursos en el

cómputo de la prescripción interrumpida se aplique el principio del artículo 53 del Código Tributario. Por ende, que el plazo comience a correr a partir del 1 de enero del año calendario siguiente al de acaecimiento de la causa interruptiva. La ausencia de aplicación de este efecto general puede llevar a una duración excesiva y no justificada de los procedimientos tendientes a la resolución del asunto y, en su caso, de su notificación. La aplicación de este artículo en dicha vía difiere indefinidamente el cómputo de la prescripción, con detrimento de la eficacia y eficiencia administrativas. La Administración no encontraría mayor interés en resolver rápidamente y en tiempo los recursos que se le presenten, con irrespeto del derecho del sujeto obligado a que su recurso sea resuelto en un plazo razonable y, en su caso, que su situación respecto de la Administración adquiera certeza.

La PGR que también afirma se violentarían los principios de razonabilidad y proporcionalidad, debido a que la relación jurídico-administrativa se encontraría completamente desbalanceada. La razón de ello se encuentra en que el contribuyente cuenta con un plazo perentorio para impugnar cualquier resolución administrativa y, en cambio, la Administración posee un plazo ordenatorio para resolver las impugnaciones.

Ahora bien, la PGR supone que la interpretación que pueda dársele a la normativa del artículo 54 del CNPT haría que dicha norma no sea considerada inconstitucional. Para ello, se apoya en la interpretación que se le ha dado en la legislación española y su doctrina a una norma similar que interrumpe la prescripción por la interposición de recursos:

Al disponer el artículo 54 que la interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria interrumpe la prescripción y el nuevo plazo de prescripción se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme, puede referirse a la interposición del juicio contencioso-administrativo (el artículo 165 del Código mantiene la denominación de “escrito de recurso” para referirse a la demanda contencioso-administrativa). La prescripción presupone inercia de la Administración. Pero esa inercia no puede ser imputable a la Administración en tanto se trate del proceso contencioso-administrativo. El ordenamiento regula los plazos de este proceso, correspondiéndole al juez velar porque dichos plazos se cumplan. Pero además

sanciona con la caducidad la parálisis del proceso imputable al actor. El efecto prolongado de la interrupción dispuesta en el artículo 54 adquiere sentido en el tanto en que se refiera a la vía judicial. Efecto prolongado que es conforme con los principios de razonabilidad y seguridad jurídica. Permítasenos la siguiente cita:

“Respecto de los recursos ante la jurisdicción contencioso-administrativa, la producción de un efecto interruptivo duradero derivado de su interposición queda justificada por la circunstancia de que la posición que en el litigio ocupa la Administración en los mismos es sustancialmente diversa de la de los recursos administrativos; en aquéllos la Administración interviene únicamente en calidad de parte, de tal manera que no es imputable a ella la paralización o el retraso en la resolución de la misma. Por consiguiente, no puede afectar a la existencia y efectividad del crédito tributario la inactividad de los órganos jurisdiccionales, lo que determina que no sea trasladable a este campo la propuesta anterior” (se refiere a la limitación del efecto limitado en tratándose de la interposición de un recurso en vía administrativa). A, F, MARTIN CACERES, op. cit. p. 171.

Como se indicó anteriormente, la Ley General Tributaria española prevé la interrupción del plazo de prescripción por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso administrativa, entre otros supuestos, disponiéndose que el cómputo del plazo de prescripción se inicia cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial, artículo 68, inciso 6).

En conclusión, en su informe de inconstitucionalidad, la PGR entiende que la norma del artículo 54 del CNPT es inconstitucional si se interpreta que interrumpe el cómputo de la prescripción con la interposición de recursos administrativos contra las resoluciones administrativas y, a su vez, se violentan los principios de seguridad jurídica, razonabilidad y proporcionalidad. No obstante, si la norma cuestionada es interpretada de la misma manera que se hace en la legislación española no existiría tal inconstitucionalidad, pues se interrumpe la prescripción por la interposición de recursos en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Si fuera así, los recursos de revocatoria y apelación no interrumpirían la prescripción. Y el plazo para determinar seguiría corriendo hasta que la determinación quede en firme o sea

anulada. Véase que el acto determinativo no interrumpe prescripción, sino que es el ejercicio mismo del acto respecto del cual prescribe. El ejercicio de ese acto sólo debe tenerse por cumplido hasta que quede firme en sede administrativa.

En su voto, la Sala Constitucional inicia haciendo su análisis de la norma cuestionada y establece que, para que una norma sea declarada inconstitucional, esta debe ser groseramente violatoria del principio cuestionado:

Al tenor de lo dicho, cabe anular por inconstitucional una norma relativa a la prescripción solo si conduce necesariamente a una violación a un principio de orden constitucional, entre ellos el de seguridad, que precisamente le da fundamento. Por el contrario, si la norma es compatible con esos principios, no cabe anularla en esta sede, aunque el legislador no haya optado por las reglas de prescripción aceptadas por la mejor doctrina en materia tributaria.

Para los jueces constitucionales, el problema de la normativa cuestionada no radica en una violación al principio de seguridad jurídica (pues no se realiza un estudio de esto como posteriormente se cuestionará), sino que se encuentra en la eficiencia de la Administración para resolver los recursos correspondientes:

El problema radica, en consecuencia, en el tiempo que toma la sustanciación del procedimiento. Si se parte de que el plazo de resolución es, por efecto de una disposición normativa indefinido, entonces, el plazo de interrupción de la prescripción es indefinido. De lo contrario, si el ordenamiento jurídico fija plazos para que la Administración resuelva, no puede sostenerse que gracias a un efecto normativo la interrupción de la prescripción carezca de término. Ahora bien, está fuera de discusión que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece plazos para que la Administración se pronuncie. Sobre este punto no se discute y, en todo caso, existen normas supletorias. De esta manera, el ordenamiento jurídico sí le indica al interesado a qué debe atenerse. Aun así es posible que en varios casos concretos —la accionante muestra uno— la Administración exceda sobradamente esos plazos, pues como se dijo anteriormente, la sola promulgación no asegura el cumplimiento. La irregularidad, sin embargo, no radica en la

norma, sino en el incumplimiento; no es un problema normativo, sino un problema de hecho y contra éste hay remedios efectivos. En efecto, si la accionante considera lesionados sus derechos fundamentales, puede recurrir en la vía de amparo a esta Sala con el fin de obligar a la Administración a resolver sus solicitudes y satisfacer así su anhelo de seguridad. En suma, este Tribunal no pone en duda que la Administración puede en esta situación, como en otras, sacar provecho de su propia inactividad. Sin embargo, no lo hace así por disposición de una norma, sino por no ajustarse a lo que éstas le prescriben. Por consiguiente, la solución no radica en anular una norma, sino en obligar a la Administración en cada caso concreto a ajustarse a éstas. Ciertamente, es posible que las reglas de prescripción que estableció el legislador nacional no sean las más adecuadas para presionar a la Administración a resolver, pero esta Sala no evalúa la buena o mala técnica del legislador, ni la conformidad de la decisión legislativa con la mejor y más aceptada doctrina sobre la materia.

La solución que presentan, de forma desacertada, los magistrados constitucionales consisten en acudir a dicha jurisdicción, o bien, a la jurisdicción contenciosa administrativa para forzar a la resolución oportuna de los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes.

El problema radica en que momento se emiten las resoluciones estas estarían viciadas en sus elementos constitutivos en virtud de la prescripción. Esto debido a que el carácter ordenatorio o perentorio que tenga la Administración Tributaria para resolver los recursos administrativos no debería de afectar el cómputo de la prescripción. Más bien el deudor debería de beneficiarse del acreedor ya sea por su inactividad al perseguir el cobro de la deuda y no mas bien forzarlo, por ejemplo, véase lo expuesto por A. Torrealba Navas dentro de la acción de inconstitucionalidad del expediente 22-000701-0007-CO:

La sentencia en comentario sostiene que la solución a la incertidumbre está en “forzar” a la Administración a resolver dentro de los plazos legalmente establecidos. Plazos considerados como ordenatorios, pues la resolución fuera de plazo no tiene consecuencias de nulidad o pérdida de competencia; no tiene efectos de caducidad del procedimiento. Así, según la sentencia, el contribuyente podría presentar un recurso de

amparo o amparo de legalidad (hoy regulado en el Código Procesal Contencioso Administrativo) para obtener una resolución en el plazo que se le ordene por parte de un tribunal judicial.

El problema de esta solución es que niega, en esencia, la naturaleza misma de la prescripción. Dicha naturaleza consiste en que la obligación del deudor se extingue por la inercia del acreedor. La sentencia acepta la imprescriptibilidad de una deuda -que, en principio, sería un atentado contra la seguridad jurídica vista la instrumentalidad de la prescripción para el respeto de este principio- en fase de recurso a cambio de la existencia de un mecanismo para que el propio deudor fuerce al acreedor a determinar la obligación tributaria en su contra. Importante, en ese sentido, considerar la situación en que, como sucede en el caso concreto, la resolución del recurso confirma la determinación de la obligación tributaria. Entonces, se trata de una solución en que se le exige al deudor acudir a un amparo de petición precisamente para que le determinen una deuda en su contra. Esto no es razonable, pues priva al deudor, sin que exista una razón de peso, del beneficio de la inactividad del acreedor como mecanismo para liberarlo de una deuda, lo que es consustancial al instituto de la prescripción.⁸⁴

Sobre el principio de igualdad, la Sala Constitucional afirma que tampoco existe una violación de este, debido a que el propio contribuyente podría encontrarse en dicho escenario y, por lo tanto, no habría tal violación.

En cuanto al artículo 54 se refiere, no es cierto que crea una nueva categoría en función de características personales, sino en función de circunstancias. No discrimina entre personas, sino entre diferentes etapas del procedimiento administrativo. De ahí que todo contribuyente, independientemente de su condición personal, puede colocarse, en uno u otro momento, en las circunstancias del artículo 54, sin que por ello vea menoscabada su dignidad. En consecuencia, este motivo de inconstitucionalidad debe también descartarse.

⁸⁴ Adrián Torrealba Navas en escritos judiciales.

Por estos mismos motivos citados también se rechazó la inconstitucionalidad por violación a los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la norma cuestionada. La Sala Constitucional termina su argumentación señalando que realmente la disconformidad no es por la constitucionalidad de la norma, sino por la eficiencia de la Administración Tributaria en la resolución de los recursos:

Los argumentos de la accionante giran en torno a la idea que el artículo 54 del Código Tributario tiene efectos normativos contrarios a principios constitucionales, particularmente el de seguridad jurídica. Sin embargo, los inconvenientes que expone no se derivan necesariamente de la norma impugnada, sino de la ineficiencia de la administración. En consecuencia, ésta puede subsistir armónicamente dentro del ordenamiento jurídico, sin roce alguno con la Constitución Política. Revisar la conveniencia de la norma o su apego a la mejor doctrina jurídica es de resorte del legislador. Contra la inactividad de la Administración, el interesado puede interponer el correspondiente recurso de amparo.

2.2.2. Crítica: Violación al principio de seguridad jurídica por parte del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la jurisprudencia por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

No solo ocurre un quebranto a la seguridad jurídica del contribuyente, sino que, en general, se violenta el postulado principal de la prescripción por parte de la jurisprudencia citada, debido a que se impide que las deudas fenezcan por el paso prolongado del tiempo. La presente crítica también se está realizando dentro del expediente 22-000701-0007-CO.

En cuanto a la seguridad jurídica, como una introducción, se encuentra lo expuesto por Espeche, quien entiende la seguridad jurídica como un sinónimo de certeza:

La seguridad jurídica es sinónimo de certeza, lo que implica la estabilidad y previsibilidad de las conductas de los poderes del Estado, como también sus efectos, y tiene como

finalidad la protección de los ciudadanos frente a la arbitrariedad y la privación de sus derecho y garantías constitucionales.⁸⁵

En su exposición sobre el principio de seguridad jurídica, Pedro Haba distingue dos criterios, el objetivo y el subjetivo:

Cuando se quiere definir la seguridad, se acostumbra seguir dos criterios dos criterios distintos: uno, objetivo, cuando se ve la seguridad como existente en el ordenamiento jurídico como el resultado de la acción provocada por las normas de derecho; y otro, subjetivo, cuando se la estudia dese el punto de vista del sujeto de derecho que se beneficia de ella o la experimenta.

El carácter objetivo claramente expresado cuando se define la seguridad diciendo que “es la garantía dada al individuo, de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataque violentos; y que si estos llegan a producirse, le serán asegurados protección y reparación por parte de la sociedad. En otros términos, está en seguridad aquel (individuo en el Estado, Estado en la comunidad internacional) que tiene la garantía de que su situación no será modificada sino por procedimientos societarios y, por consecuencia, regulares -conforme a la regla- y legítimos -conforme a la ley”- (DELOS).

Se habla de la seguridad jurídica desde un punto de vista subjetivo cuando se la define, con expresión bastante generalizada, como “saber a qué atenerse”. La persona concedora de sus obligaciones y derechos, jurídicos, al actuar en sociedad está perfectamente segura [¿ilusoriamente?] de cuáles habrán de ser las consecuencias que se derivan de sus acciones; sabe a qué atenerse en sus relaciones sociales y puede, por tanto, mirar hacia el futuro con plena confianza.⁸⁶

⁸⁵ Espeche, *Curso de Derecho Financiero*, 416.

⁸⁶ Enrique Pedro Haba Müller, *Axiología jurídica fundamental, bases de valoración en el discurso jurídico: materiales para discernir en forma analítico-realista las claves retóricas de esos discursos/textos escogidos, ordenados y complementados por Enrique Pedro Haba* (San José, C.R.: Editorial Universidad de Costa Rica, 2016), 189.

Seguidamente, en palabras más sencillas, César García Novoa brinda una explicación sobre los aspectos subjetivos (confianza legítima) y objetivos (previsibilidad) de la seguridad jurídica:

En sentido subjetivo, la concreción de la seguridad jurídica es el principio de confianza legítima (que alcanzó un gran desarrollo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo, respecto a la devolución de ayudas de Estado) y en un sentido objetivo, la seguridad se manifiesta en la previsibilidad del ordenamiento. Dada su recepción constitucional, la seguridad jurídica tendrá una función limitadora y la mayor o menor efectividad de tal función dependerá de su grado de concreción en una garantía individual a favor del ciudadano y de las facultades que el ordenamiento atribuya a éste para obtener una reacción jurídica adecuada.⁸⁷

Acerca del aspecto objetivo, García Novoa va más allá e introduce el concepto de seguridad aplicativa, que consiste en la seguridad que tiene cada individuo de que en su situación concreta se va a aplicar correctamente la normativa:

Es la "seguridad de realización" o *Realisierungssicherheit*; seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada seguridad aplicativa, ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho - Administración y Tribunales -. Esta manifestación incluye la posibilidad de conocer anticipadamente los criterios que va a aplicar la Administración, puesto que como ha señalado GASCÓN CATALÁN, nada refuerza más la seguridad jurídica que conocer desde el principio el criterio administrativo.⁸⁸

⁸⁷ César García Novoa, "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables", *Revista Técnica Tributaria*, no. 124 (enero-marzo 2019): p. 58.

⁸⁸ García Novoa, "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables", 59.

Citando a la doctrina alemana, C. García Novoa también incluye el concepto del elemento de la seguridad jurídica como la previsibilidad y la “calculabilidad” que tienen los ciudadanos de los efectos jurídicos:

Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de “previsibilidad y calculabilidad” – *Voraussehbarkeit und Kalkulierbaren* – por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes.⁸⁹

No queda duda de que el elemento principal, el principio de la seguridad jurídica, lo que busca es darle garantía al ciudadano en el derecho, es decir, pretende que exista la previsibilidad de las actuaciones por medio de las normas jurídicas y así evitar un estado de indefensión.

En primer lugar, la violación se genera concretamente por la interpretación realizada por parte de los altos jueces al desconocer el artículo 171 de la LGAP, que expresamente indica los efectos con los que cuenta un acto declarado nulo. De esta forma, el contribuyente entiende que, mediante la declaratoria de nulidad absoluta, la resolución pierde sus efectos jurídicos. Sin embargo, a partir de la interpretación realizada por la Sala Primera de dicha resolución, aunque el acto sea ya inexistente, este va a continuar generando efectos jurídicos.

En segundo lugar, se violenta la previsibilidad y la generación de certeza con la que cuenta un contribuyente del ordenamiento jurídico. Cuando un contribuyente lee sobre los actos interruptores de la prescripción, él o ella prevé que la prescripción se va a interrumpir y que su cómputo iniciará de nuevo. No obstante, con una norma como la del artículo 54 del CNPT, más bien, la interrupción de la prescripción va a ser de forma perpetua hasta que los recursos administrativos sean resueltos por la Administración.

Humberto Ávila indica que la función de la seguridad jurídica y la prescripción dentro del derecho tributario corresponde a otorgarle al contribuyente confiabilidad en el ordenamiento jurídico sin engaños:

⁸⁹ García Novoa, *Seguridad jurídica y tributación* (Bolivia: Plural, 2013), 50.

De ese modo, la seguridad jurídica-tributaria puede definirse como una norma-principio que exige, de los Poderes Legislativos, Ejecutivo y Judicial, la adopción de comportamientos y desde su perspectiva, de un elevado estado de confiabilidad y calculabilidad jurídica, con base en su elevada cognoscibilidad, mediante la controlabilidad jurídico-racional de las estructuras argumentativas reconstructivas de normas generales e individuales, como instrumento que garantiza el respeto de su capacidad de, sin engaño, frustración, sorpresa o arbitrariedad, plasmar digna y responsablemente su presente y realizar una planificación estratégica jurídicamente informada de su futuro.⁹⁰

Sobre la prescripción de la obligación tributaria, C. García Novoa menciona que se fundamenta en el principio de seguridad jurídica sobre otros principios que puedan aplicarse a la relación jurídica entre ambas partes:

Así, en primer lugar, resulta indiscutible que la prescripción, tanto en el ámbito civil como en el tributario, se fundamenta en razones de seguridad jurídica, que siempre se han planteado en oposición a motivaciones de justicia. Razones de estricta justicia abogarían por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de los deberes u obligaciones. Pero la prescripción es un instituto que se fundamenta en la seguridad jurídica, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia. Como dice FALCON Y TELLA, pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad, la cual "aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones". La prescripción es, por ello, una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad por su no ejercicio en un plazo determinado.⁹¹

⁹⁰ Humberto Ávila, *Teoría de la Seguridad Jurídica* (Madrid, Marcial Pons: 2012), 243.

⁹¹ García Novoa, "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables", 71.

Ávila agrega que la prescripción viene a otorgarle una confiabilidad al contribuyente, quien “puede saber que, si esa pretensión no fue ejercida dentro del plazo legal, ya no podrá serlo, aunque el Estado, en teoría, tuviera la prerrogativa de hacerlo”.⁹²

Como se puede observar, la prescripción —en este caso, la prescripción tributaria— funciona como un medio para restaurar el orden social mediante la terminación de las discusiones prolongadas de obligaciones. Es más, la prescripción es definida como una forma de terminación de las controversias jurídicas por el no ejercicio oportuno de las acciones del interesado.

La seguridad jurídica no solo debe verse desde el punto de vista de la extinción de las deudas no ejercitadas en su debido momento, pues también incluye la sujeción del sujeto pasivo a un procedimiento acelerado. Heleno Tavieria Torres expone lo previamente indicado:

Es una garantía constitucional de la seguridad jurídica respecto a la duración del proceso para evitar que se eternice y busca proporcionar a los ciudadanos el derecho de exigir eficiencia al Estado en el ejercicio de una función jurisdiccional pautada por la celeridad.

No basta con asegurar el libre “acceso” a los tribunales si la tutela jurisdiccional vence a destiempo o no logra el propósito deseado por las partes en la solución de los litigios con brevedad, que garantice estabilidad a las relaciones jurídicas.⁹³

La Procuraduría General de la República, en su dictamen C-269-2000, ha ratificado esta relación de la prescripción con el principio de seguridad jurídica:

Sobre el particular el Profesor Calvo Ortega (Derechos y Garantías del Contribuyente. Editorial lex nova, Valladolid 1998) al referirse a la prescripción manifiesta: "(...) La llamada prescripción extintiva aparece, así, como uno de los contrapuntos del Poder y de los poderes. Como la necesidad de limitar temporalmente el ejercicio de importantes potestades y facultades ante situaciones jurídicas concretas. En definitiva, como un límite lógico y una exigencia de equidad. (...)". Partiendo de tal concepción, el propio Tribunal

⁹² Ávila, *Teoría de la Seguridad Jurídica*, 299.

⁹³ Heleno Tavieria Torres, *Derecho constitucional tributario y seguridad jurídica* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Marcial Pons, 2018), 404-405.

Constitucional Español ha establecido en su jurisprudencia, que en la prescripción existe un confrontación entre el principio de seguridad jurídica, y el principio de justicia material, que a veces ha de ceder para dar paso a aquella y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico. (Jurisprudencia Constitucional, Boletín Oficial del Estado, tomo XVI, 1986, pág. 363).

La propia jurisprudencia de la Sala Constitucional ha reconocido el valor primordial que tiene la seguridad jurídica dentro del derecho de la constitución, según lo establece en su voto 878-2000 de las 16:12 horas del 26 de enero del 2000:

IV.- PRINCIPIO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO FUNDANTE DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. La seguridad jurídica constituye un principio general del Derecho, que también puede conceptualizarse como la garantía de todo individuo, por la cual, tiene la certeza de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente, es decir, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, en tanto los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones. Desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de sus bienes le serán respetados; lo cual requiere de ciertas condiciones, tales como la organización judicial, el cuerpo de policía, las leyes, por lo que, desde el punto de vista objetivo, la seguridad jurídica equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública.

V.- En este orden de ideas, si se dejase abierta la posibilidad de accionar en procura de derecho, sin respetar el cumplimiento de plazos y términos por el transcurso del tiempo, las relaciones entre las personas se tornarían inseguras, indefinidas, y cada cual podría reclamar "sine die" por sus derechos, no importando lo sucedido en el pasado. Se daría una alteración mayúscula en el control para los propios obligados, porque nunca podrían tener por descargada una obligación como la de otorgar derechos no pedidos o simplemente no utilizados por el beneficiario, que tendría repercusiones sobre otros ámbitos de la actividad de las personas, como el costo de las operaciones (comerciales, industriales, etc.) y de los servicios en el mercado. **De esta manera, el principio**

de seguridad jurídica está en la base de todo ordenamiento, y que se traduce en la necesidad de que las situaciones jurídicas consumadas no se mantengan en estado precario todo el tiempo, con menoscabo del orden público y la paz sociales. Consecuentemente, la prescripción, como institución jurídica que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo o término determinado, coadyuva en esta función primordial, en tanto su objetivo primordial es ordenar y dar seguridad ciertas a las relaciones en sociedad. Por eso, no conviene estimular situaciones en las que se genere inseguridad o incerteza en esas relaciones y, por eso, es un tema fundamental de la organización social.

Véase la contundencia de la Sala Constitucional al indicar que una de las funciones de la seguridad jurídica es evitar que las situaciones jurídicas se mantengan indefinidas en el tiempo. Por su parte, el fallo 13850-2008 de la Sala Constitucional, cuestionado anteriormente, menciona que cabe anular una norma si esta conduce a una violación del principio de seguridad jurídica:

Al tenor de lo dicho, cabe anular por inconstitucional una norma relativa a la prescripción solo si conduce necesariamente a una violación a un principio de orden constitucional, entre ellos el de seguridad, que precisamente le da fundamento. Por el contrario, si la norma es compatible con esos principios, no cabe anularla en esta sede, aunque el legislador no haya optado por las reglas de prescripción aceptadas por la mejor doctrina en materia tributaria.

La norma del artículo 54 del CNPT violenta el principio de seguridad jurídica, dado que evita que las relaciones jurídico-tributarias se extingan, porque interrumpe la prescripción sin indicar su nuevo cómputo.

La norma tampoco cuenta con una forma para forzar a la Administración Tributaria a resolver las controversias en un tiempo establecido con consecuencias de caducidad, lo cual lesiona el principio de seguridad jurídica, ya que la controversia jurídica del contribuyente no es resuelta en un tiempo proporcionado y razonable, para así darle certeza sobre el resultado de los recursos interpuestos.

Esta idea se ve respaldada por parte de Sainz de Bujanda, citado por C. García Novoa, en el cuanto la seguridad jurídica como sentido material en busca de un conocimiento rápido de la aplicación de la norma jurídica:

En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que están prohibidas aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, o más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica.⁹⁴

2.3. Análisis de la problemática causada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia a la interpretación que mantiene los efectos jurídicos de los actos absolutamente nulos y los recursos interpuestos mantienen sus efectos interruptores de conformidad con el art. 54 del CNPT.

2.3.1. Sentencia 385-2006 de las 9:40 horas del 28 de junio del 2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

A continuación, se entrará a analizar la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia entorno a las causales de interrupción de la prescripción tributaria, en especial la del artículo 54 del CNPT. La primera vez que entró a aplicar la causal de interrupción del artículo 54 del CNPT fue en la sentencia 385-2006 de las 9:40 horas del 28 de junio del 2006, la cual será llamada el “pecado original”.

En esta sentencia, la Sala Primera examinó un recurso de casación interpuesto por el antiguo Instituto de Desarrollo Agrario (en adelante, IDA) contra la sentencia 19-05 de las 13:53 horas del 31 de marzo del 2005 del Tribunal Contencioso Administrativo. Dicha sentencia de primera instancia había concedido a la parte actora la prescripción de distintos actos administrativos dictados por el IDA.

⁹⁴ Sainz de Bujanda, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español”, *Hacienda y Derecho* III (1963): 220, cit. por García Novoa, *Seguridad jurídica y tributación* (Bolivia: Plural, 2013), 63.

Durante el año 1996, el IDA había requerido a la sociedad actora la presentación de declaraciones y el pago de tributos y obligaciones accesorias del impuesto de consumo de cigarrillos y bebidas, administrado por el IDA. Posteriormente, en 1997, le trasladó a la empresa actora el pago de las obligaciones accesorias por la no presentación en tiempo de las declaraciones de 1996, mediante la sesión número 90-97 del 9 de diciembre de 1997. La sociedad actora formuló el recurso de revocatoria y apelación en subsidio el 4 de febrero de 1998.

En un primer momento, a través de la resolución interlocutoria 63-99 de las 11:00 horas del 6 de abril de 1999, el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) anuló la resolución y ordenó remitir a la Administración de origen el expediente correspondiente para enderezar el procedimiento. Luego, el IDA encausó el procedimiento administrativo, notificando los oficios AF-067-2000 y AF-071-2000, ambos del 15 de marzo del 2000. La sociedad actora fue interponiendo los recursos correspondientes hasta que el Tribunal Fiscal Administrativo, mediante los fallos 348-2001-P y 356-2001-P de noviembre del 2001, le dio fin a la vía administrativa, lo cual confirmó lo resuelto por la Administración Tributaria del IDA.

En el fallo comentado, la Sala Primera inicia sus consideraciones realizando un estudio de los hechos del expediente administrativo y una conceptualización de las normas de prescripción aplicables al caso. Luego, esta manifiesta que la obligación tributaria no se encontraba prescrita, debido a que un acto administrativo nulo mantiene sus efectos, según lo establece en el considerando décimo:

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.

Entonces, la Sala Primera indica que los actos anulados mantienen sus efectos interruptores de la prescripción conforme a una línea jurisprudencial **mercantil** reiterada, que puede apreciarse en los fallos 52-1997 y 139-1998. En el fallo de 1997, la Sala Primera manifiesta que la norma del relativa a la interrupción de la prescripción contenida en el Código de Comercio es amplia; específicamente, señala que se interrumpe con cualquier notificación, ya sea notarial, judicial o de cualquier otra forma escrita:

VII.- 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; ... En lo pertinente, el numeral 977 del Código de Comercio establece que "la prescripción quedará interrumpida: b) Por el requerimiento judicial, notarial o en otra forma escrita, siempre que se compruebe que le fue notificada al deudor" ... Del mismo canon se desprende que el término "notificar" en ese texto debe interpretarse en sentido amplio, pues se refiere no sólo a la notificación judicial sino también a la comunicación de un requerimiento notarial o de cualquier otra forma escrita. Dentro de este predicado, resulta congruente aceptar que el término "notificación" cuando se aplica al requerimiento notarial y al requerimiento escrito, no precisa de las formalidades y exigencias que la ley le impone a la notificación judicial (artículos 173 y ss. del Código Procesal Civil), y más bien debe entenderse que basta con que haya una comunicación efectiva al deudor. Ahora bien, esta comunicación, cualesquiera sea la forma en que se realice, debe ser demostrada.

VII.- En el *sub-examine* resulta evidente que la notificación a la deudora, realizada el 17 de mayo de 1.991, fue practicada en su domicilio. No obstante haber sido anulada dicha diligencia, el anterior aserto queda debidamente acreditado en resolución del Tribunal Superior No. 332 de las 9:10 horas de 09 de agosto de 1.994 (folios 158 y 159). Según se colige de lo anterior, y al tenor de las razones consignadas en considerandos precedentes, el plazo de la prescripción quedó interrumpido con la aludida comunicación del año 1991. En consecuencia, al acoger la defensa dicha el *Ad-quem*, vulneró la disposición contenida en el artículo 977 inciso b) del Código de Comercio. Se impone, por ende, acoger el

recurso interpuesto en cuanto al fondo. Siendo así, es de rigor, por parte de esta Sala, entrar a resolver el asunto de acuerdo con el mérito de autos.

Por su parte, la sentencia de 1998 toma el razonamiento mencionado anteriormente en la sentencia 52-1997, donde el proceso judicial declarado nulo mantiene sus efectos interruptores de la prescripción:

IV.- Aquí se ha cuestionado si los actos realizados por el deudor y por el mismo acreedor en un proceso anterior cuyas actuaciones y resoluciones fueron anuladas, tienen, sin embargo, la virtualidad de producir la interrupción del plazo prescriptivo. El Tribunal consideró que en la realidad el deudor tuvo cabal conocimiento, con la notificación de la demanda, de las pretensiones del acreedor, y además, que al formular un incidente de pago parcial, reconoció tácitamente la obligación; hechos que no pueden tenerse por inexistentes sólo porque más tarde se anularon todas las actuaciones y resoluciones de ese proceso. La consecuencia es que por razón de ellos cesó cualquier situación de incerteza para el deudor. Una posición diferente, en que prime lo formal sobre lo real, además de aberrante e injusta, implicaría el absurdo de que una gestión judicial venga a ser más precaria en cuanto a su efectividad que una extrajudicial. Ya esta Sala, en su sentencia Nº 52 de 15 horas y 20 minutos del 27 de junio de 1997, sostuvo lo siguiente: "No obstante la nulidad de notificación acordada, ante la comunicación recibida por el destinatario, subsisten sus efectos sustanciales. Sea, los provenientes de una comunicación pura y simple, en cuanto al reclamo. Ello hace patente la determinación de instaurar la protesta por parte de la actora, lo cual pone coto a cualquier clase de incertidumbre en tal sentido.". Por lo demás lo mismo había considerado en las sentencias números 145 de 1991 y 145 y 120, de 1992.

V.- En consecuencia, el primer proceso interpuesto por Cable Bruma S.A. contra la casacionista, a pesar de la declaratoria de nulidad acredita gestiones que son eficaces para interrumpir el plazo extintivo. En concreto, la notificación de la gestión judicial de la acreedora logró descartar cualquier viso de incertidumbre que pudiera albergar la deudora en torno a la intención cobratoria de la accionante, y además, al interponer la excepción de pago parcial, la recurrente aceptó la existencia de la deuda. Ambos actos, la

comunicación pura y simple, así como el reconocimiento, constituyen los supuestos fácticos contemplados en los incisos b) y c) del artículo 977 del Código de Comercio. Consecuentemente, al estimar el Tribunal que no se había completado el plazo extintor, no quebrantó las normas que la recurrente acusa, por lo que el recurso debe desestimarse con condenatoria de las costas del recurso contra su promovente.

La sentencia 385-2006 ya fue estudiada por Juan Manuel Gómez Solera en su obra: *La prescripción en derecho administrativo tributario*. Este autor indica que dicha sentencia comete un error principal a la hora de utilizar la sentencia 52-1997 en el contexto de la situación de hecho de la sentencia 385-2006, debido a las diferencias sustanciales entre ambas:

En el caso de la sentencia 52 de la Sala atrás señalada, lo que se anuló, fue una notificación mal practicada por la Guardia de Asistencia Rural de La Uruca, al demandado en un juicio de índole mercantil, en donde por aplicación del art. 977 del Código de Comercio, igual en el caso de la sentencia 139 que trató de un incidente de prescripción interpuesto en un juicio ejecutivo prendario por el deudor. Por el contrario, en el caso del IDA, lo que se anuló expresamente fue una resolución de la Junta Directiva en un procedimiento determinativo fiscal, por lo que no puede subsistir ningún efecto sustancial de ninguna notificación como lo consideró la Sala ya que: a) no se anuló ninguna notificación, fue una resolución administrativa; b) el Derecho tributario no contiene la regla de la Legislación Mercantil (art. 977), ni le es aplicable supletoriamente; c) podemos asegurar todo lo contrario, con base en los arts.: 171 LGAP “La declaración de nulidad absoluta tendrá afecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.”; y agrega el 172 ibidem “El acto absolutamente nulo no se podrá arreglar a derecho ni por saneamiento, ni por convalidación.” Frente a dichas normas, no prospera ni puede mantenerse en pie ningún efecto sustancial de una notificación anulada, y menos aún si lo anulado fue una resolución determinativa como

ocurrió en la especie, y todavía menos aún si lo anulado fue “el proceso” (entendemos procedimiento administrativo).⁹⁵

Para el autor, la sentencia de Sala Primera comete tres grandes errores: a) confunde las normas de prescripción de materia mercantil con las normas propias del derecho tributario; b) lo anterior contradice la doctrina de la invalidez de los actos administrativos; c) y, por último, produce una violación al principio de seguridad jurídica y la doctrina de prescripción de la obligación tributaria.

Sobre la invalidez de una notificación o los actos administrativos, el autor expone lo siguiente:

i) Si lo nulo fue exclusivamente el acto de comunicación (cédula de notificación), se elimina temporalmente la eficacia del acto o resolución que se notificaba, hasta que se produzca de nuevo una nueva notificación conforme al ordenamiento jurídico (art. 133 CT), no obstante, si en el ínterin, entre el acto declaratorio de la nulidad de la notificación y la nueva comunicación se completó el plazo de la prescripción, ésta es procedente si el contribuyente la invoca, porque el juez administrativo o judicial no pueden dictarla de oficio; ii) si lo nulo fue un acto administrativo, con mayor razón procedería la prescripción y finalmente; iii) si lo acordado fue, en igual forma, una nulidad absoluta o de pleno Derecho, de todo el procedimiento con base en los arts. 233 LGAP junto al aporreado 147 CT, (después de suprimirle el último párrafo en beneficio de la Administración y evidente perjuicio para los administrados en Ley 7900), irremediablemente solo quedarán pavesas y ningún residuo de ninguna índole en Derecho público por violación: al art. 129 de la Carta Fundamental, a la Teoría de las Nulidades del Derecho administrativo y en nuestro país a reglas expresas como expusimos de la LGAP.⁹⁶

⁹⁵ Juan Manuel Gómez Solera, *La prescripción en derecho administrativo-tributario* (San José, C.R.: Editorial Jurídica Continental, 2012), 105-106.

⁹⁶ Gómez Solera, *La prescripción en derecho administrativo-tributario*, 106-107.

Para el autor de cita, el principal yerro ocasionado por la sentencia de comentario es el daño grave al régimen de invalidez de los actos administrativos. Además, por sí sola, esta violación generaría la inconstitucionalidad de la jurisprudencia discutida. Por último, Gómez Solera agrega, realizando una crítica a la línea jurisprudencial desarrollada, que se está ante una pérdida de la prescripción en el derecho tributario costarricense:

La Sala cuando dictó la sentencia 385-2006 en estudio, dejó de lado las disposiciones señaladas y principios del Derecho público, trasplantando a su hábitat una especie exógena al ordenamiento administrativo-tributario. La alteración más profunda y dañina al ambiente publicista es que hoy el TFA ya aplica dicha sentencia en sus resoluciones como doctrina-jurisprudencia, en virtud de lo cual prácticamente ya desapareció en Costa Rica el instituto de la prescripción en materia fiscal durante el procedimiento determinativo, objeto del presente trabajo con alteración de paridad de armas en la contienda entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídica tributaria, para que los auditores fiscales realicen su función al ritmo que subjetivamente quieran imprimirle a su trabajo, manteniendo abiertos los procedimientos prácticamente en forma indefinida en el tiempo, porque ahora basta con la notificación del Inicio de la Actualización Fiscalizadora, que interrumpe el plazo de la prescripción de tres años (o cinco), para que el procedimiento avance a cualquier velocidad, puede detenerse por más de dos meses y no sucede nada y si a la postre se anula el acto inicial, el traslado de cargos y hasta la determinación impositiva, que tampoco procede la prescripción con sustento en la sentencia 385. Malgrado en las determinaciones fiscales el principio de justicia pronta y cumplida, seguridad jurídica y la consecuente entronización de la arbitrariedad, promovida por la misma Sala.⁹⁷

Ahora bien, se podría pensar que este fallo completamente cuestionable no generaría problemas más allá de un caso aislado. Sin embargo, la realidad es que esta sentencia ha sido utilizada por la propia Sala Primera para analizar situaciones tributarias similares, según lo

⁹⁷ Gómez Solera, *La prescripción en derecho administrativo-tributario*, 107-108.

ejemplifican las sentencias 555-F-S1-2012, 300-F-S1-2018 y 836-F-S1-2018, las cuales se exponen a continuación.

2.3.2. Sentencia 555-F-S1-2012 de las 9:35 horas del 10 de mayo del 2012 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

La sentencia 555-F-S1-2012 entró a conocer el recurso de casación presentado al Consejo Nacional de Producción (en adelante, CNP) en contra de la sentencia 2124-2010 de las 10:30 horas del 3 de junio del 2010, emitida por la Sala Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, en el proceso de conocimiento de lesividad interpuesto por el Instituto de Desarrollo Agrario (IDA) frente al Estado y el CNP, que impugnaba el fallo 523-2007 del Tribunal Fiscal Administrativo.

Durante la etapa administrativa, en el 2004, el IDA le comunicó a la presidencia ejecutiva del CNP el inicio de las actuaciones de comprobación para los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003 del impuesto del 8 % sobre los licores nacionales, producidos por la Fábrica Nacional de Licores (en adelante, Fanal). En un primer momento posterior a la determinación realizada por oficio DAF-372-2005, el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante, TFA), mediante la resolución 328-2006 del 25 de julio del 2006, anuló todos los actos incluyendo la determinación original realizada.

A través del oficio DAF-559-2006 del 11 de diciembre del 2006, el IDA enmendó el procedimiento. Luego, el asunto fue conocido nuevamente por el TFA y, en su fallo 523-2007, declaró la prescripción de los períodos fiscales de enero del 2001 a noviembre del 2003, así como anuló el ajuste realizado para diciembre del 2003.

En su considerando séptimo, la Sala Primera reitera lo expuesto en el fallo 385-F-2006, en donde indicó que, aunque el Tribunal Fiscal Administrativo hubiera anulado actos, la sociedad tiene certeza del procedimiento que está llevando a cabo la Administración. Sobre el caso en concreto, se resalta lo siguiente:

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. (...). 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.

De esta forma, el razonamiento aplicado por la Sala Primera se decanta por mantener los efectos interruptores de la prescripción aun cuando se trata de actos totalmente nulos. En líneas generales se presenta la interrogante: para la Sala Primera, ¿qué acto tiene que ser anulado para que no opere la prescripción? y ¿cuál es el inicio de las actuaciones de fiscalización?

2.3.3. Sentencia 300-F-S1-2018 de las 9:40 horas del 28 de junio del 2018 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

En el caso de la sentencia 300-F-S1-2018, la Sala Primera nuevamente entró a estudiar el efecto interruptor de la prescripción que pudieran haber tenido las actuaciones administrativas anuladas por el TFA.

El Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia 54-2016-VII de las 11:00 horas del 8 de junio del 2016, entró a conocer un proceso ordinario expuesto por la sociedad actora en contra del Estado, así como lo resuelto por el TFA dentro del fallo 645-2014.

En el procedimiento administrativo constó que el TFA, a través del fallo 228-2013, había ordenado la nulidad absoluta de la resolución determinativa **del 2008** de la Administración Tributaria. De esta forma, la Administración enmendó el procedimiento y volvió a notificar la resolución determinativa, que esta vez fue confirmada por el TFA.

Luego, en el recurso de casación se discutió tanto la posición del TFA como la del propio Tribunal Contencioso de darles efectos interruptores de la prescripción a los actos, los cuales eran estrictamente nulos y desaparecieron de la vida jurídica.

En sus consideraciones, la Sala Primera reiteró lo previamente resuelto en su jurisprudencia, como se ha venido citando para la presente inconstitucionalidad. Dentro de la situación analizada por parte de la Sala se manifestó que la resolución **del 2008** mantuvo sus efectos interruptores de la prescripción, pese a que fue considerada como nula por el TFA, debido a sus vicios en su motivo y motivación:

Según lo apuntaron los jueces, esta Cámara ha dispuesto, pese a la declaratoria de nulidad de los actos, la prescripción se interrumpe, pues a partir de dicho momento la sociedad demandante tuvo conocimiento de que la Administración Tributaria estaba cobrando la obligación impositiva concerniente a las retenciones sobre las rentas del Trabajo Personal Dependiente (impuesto al salario) del período fiscal 2006. Lo expuesto, antes de que transcurriera el plazo prescriptivo establecido para ese propósito. Entonces, es evidente, al emitirse la nueva resolución determinativa FDT-09-RR-027-13 a las 10 horas del 12 de diciembre de 2013, el lapso de prescripción no había operado, dado que había sido interrumpido el 3 de julio de 2008, pues, en aquella data la demandante fue requerida para que procediera al pago de la obligación impositiva que pesaba sobre ella. En consecuencia, de conformidad con lo estipulado en el inciso e) del precepto 53 del CT, la prescripción se interrumpió y su cómputo reinició el 1° de enero de 2009. Asimismo, el 14 de enero de 2009, la actora formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio, contra el acto que le fue comunicado el 19 de diciembre de 2008, donde se le rechazaron ad portas sus impugnaciones. Por ende, de consuno con lo establecido en el cardinal 54 del CT dichos recursos interrumpieron de nuevo la prescripción, con lo que iniciaría a correr de nuevo a partir del 1° de enero de 2010. Por consiguiente, sea que se compute el lapso prescriptivo a partir del 1° de enero de 2009 o del 1° de enero de 2010, al 13 de diciembre de 2013 cuando se notificó a la actora el acto No. FDT-09-RR-027-13 del 12 de diciembre de 2013, es claro, no había transcurrido el plazo prescriptivo. De lo expresado, es claro, en el sublite no se quebrantan los cánones 171 y 172 de la LGAP por falta de

aplicación, pues, la Administración no concedió ningún valor al acto anulado, sino que procedió al dictado de uno nuevo con apego al ordenamiento jurídico. Aquí, lo discutido y resuelto fue un tema atinente a la interrupción de la prescripción, la cual como se expuso, se interrumpió (en un inicio) desde el momento cuando se comunicó la actuación determinativa, y posteriormente se volvió a interrumpir en otra ocasión merced a la interposición de recursos por parte de la sociedad demandante, de forma que ello condujo a que no transcurriera el plazo prescriptivo en favor del administrado, tal y como lo resolvió la Administración y avala este Órgano decisor.

Este fallo contiene un elemento de novedad respecto de los anteriores, ya que trae a colación la norma del inciso e) del artículo 53 del CNPT.

Se debe recordar que el inciso e), artículo 53, habla de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. Esta es una norma similar a la comercial que fue aplicada por la jurisprudencia comercial de la Sala Primera, utilizada en su fallo del 2006. Sin embargo, la norma del CNPT no contiene el supuesto de “extrajudicial” que sí posee la comercial, por lo cual es claro que la Sala entiende que se trata de un acto administrativo con efectos interruptores de la prescripción, aunque dicho acto sea nulo.

La Sala Primera agrega que, según lo dispuesto en el artículo 54 del CNPT, el recurso contra el acto nulo interrumpió la prescripción e inició un nuevo plazo el 1 de enero del 2010. Asimismo, cuando se notificó la resolución determinativa una vez más en el 2013, esto se hizo dentro del plazo, lo que otra vez interrumpió el cómputo de la prescripción.

2.3.4. Sentencia 836-F-S1-2018 de las 9:45 horas del 4 de octubre del 2018 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

En su fallo 836-F-S1-2018, la Sala Primera revirtió el fallo 126-2015-VI de las 16:20 horas del 29 de julio del 2015 del Tribunal Contencioso Administrativo, el cual será analizado antes de entrar a estudiar lo resuelto por la Sala.

Dentro de los hechos probados, el fallo resalta que la Administración Tributaria, mediante la resolución determinativa DT-01-R-1494-5, fijó una cuota tributaria adicional para el período fiscal del 2000. A partir del fallo del TFA 335-2012 se acogió el recurso de apelación formulado

por el contribuyente y se ordenó devolver el expediente a la oficina de origen para que se procediera conforme a derecho.

La Administración Tributaria decidió reiniciar las actuaciones de fiscalización correspondientes y notificar nuevamente al contribuyente sobre una propuesta provisional de regularización y acto de liquidación de oficio. El contribuyente planteó la demanda contenciosa contra el acto de liquidación de oficio 1-01-105-13-100-041-03 de la Administración Tributaria de San José oeste.

Dentro de los hechos no probados, este tribunal manifiesta “que la Administración Tributaria haya dictado actos capaces de producir un efecto interruptor de la prescripción de la potestad determinativa del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000 de la entidad accionante”.

En sus consideraciones, el Tribunal Contencioso Administrativo cita el fallo 385-2006 de la Sala Primera, pero no sigue el pensamiento de la Sala de mantener los efectos interruptores de la prescripción de los actos anulados dentro del procedimiento administrativo:

VII.- En el ámbito del derecho tributario, el tema de la prescripción de la potestad determinativa se encuentra regulado en los ordinales 51 al 56 del CNPT. (...). En efecto, a la luz del ordinal 7 del CNPT, solo en caso de laguna o insuficiencia del derecho tributario formal (y material) y sus fuentes, puede acudir a otras ramas jurídicas que se avengan a su naturaleza, dentro de ellas, las normas propias de las relaciones privadas. Ergo, al contar con regulación propia sobre cuestiones relacionadas con interrupción prescriptiva, es criterio de este cuerpo colegiado, no existe laguna alguna que permita integrar por analogía las causales que en este sentido estatuye el derecho privado aludido. (...) Un aspecto relevante a precisar es que solamente puede interrumpirse la prescripción no ocurrida, salvo en el caso del reconocimiento expreso de la obligación por parte del sujeto pasivo, pues en tal caso, la conducta espontánea y libre del obligado hace suponer su voluntad de hacer frente a la deuda, ante lo cual, dado ese reconocimiento expreso, no puede tenerse por fenecida la obligación, aún y cuando en condiciones normales pudiera tenerse por prescrita. Se trata de una suerte de renuncia a la prescripción, que hace surgir

de nuevo el plazo para el ejercicio del derecho de crédito. Ahora, una vez acaecida o concretada la causal de interrupción, esa misma norma impone que 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. Por otra parte, el ordinal 54 *ibídem* fija un supuesto especial de prescripción en los siguientes términos: "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." Sobre este supuesto en particular, es necesario hacer la siguiente precisión. La regulación del CNPT sobre la prescripción es congruente en cuanto señala que cuando surja una causal de interrupción (la que sea), el plazo prescriptivo arranca de nuevo desde el primero de enero del año siguiente, por lo cual, es evidente y lógico que el citado ordinal 54 *ejusdem* tome ese mismo tratamiento. Sin embargo, a juicio de este Tribunal, esa norma en concreto no permite ser aplicada (ni interpretada) de manera indiscriminada para cualquier caso en que se haya formulado recurso administrativo. En efecto, no estima este Tribunal que la sola formulación del recurso administrativo contra el acto determinativo suponga una interrupción de la prescripción, sino que se requiere además, que el acto cuestionado mediante esa vía de impugnación haya adquirido firmeza. Cabe recordar que el acto final, entendido como aquel que pone fin al procedimiento y/o resuelve el fondo del asunto debatido, puede adquirir el estado de firmeza mediante dos vías, a saber: la primera, mediante la inercia del destinatario del acto, de impugnarlo mediante las sendas recursivas ordinarias (apelación o reconsideración -reposición- cuando se trate de un acto final del jerarca) en el plazo legal pertinente. En tal caso, ante esa desidia de cuestionarlo en tiempo en sede administrativa, el acto se torna en firme. La otra, es cuando habiéndose recurrido el acto, el titular de la competencia revisora apelativa -o el jerarca en el acto final suyo-, confirma el acto final. De otro modo, el acto final no llega a adquirir firmeza. De esa manera, en la medida en que la norma en cuestión indica que el plazo corre desde el primero de enero siguiente a al año en que la resolución quede firme, es

criterio de esta Cámara, la interpretación de ese mandato debe entenderse en el sentido que ese supuesto especial se produce cuando se hayan formulado los recursos administrativos y la conducta se haya confirmado. De otro modo, cuando el recurso se haya acogido y la conducta cuestionada se suprima por cuestiones de invalidez, no existe el estado de certeza que exige la norma y por lo tanto, no podría llegar a producirse el supuesto de hecho condicionante que permitiría la interrupción de la prescripción como efecto condicionado. Así, no es la sola formulación del recurso el hecho o acto que produce el efecto interruptor, sino que al haberse planteado, éste haya sido rechazado y se haya prohijado la validez del acto impugnado. Lo opuesto implicaría dar un efecto pernicioso y perverso al derecho del administrado de impugnar las decisiones administrativas con las que se encuentre disconforme, dado que al hacerlo, estaría de algún modo interrumpiendo la prescripción en su propio detrimento, incluso si el alegato de su recurso fuese precisamente la prescripción de la potestad determinativa tributaria. Se trataría entonces de una facultad cuyo ejercicio afectaría los intereses del recurrente, a la postre, el recurso produciría un perjuicio para el sujeto pasivo, pues aún y cuando llegare a declararse con lugar su medida reclamatoria, la sola formulación de ese desacuerdo, haría correr de nuevo el plazo prescriptivo. Es evidente que mientras se conoce y resuelve el recurso, dentro de los plazos legales establecidos al efecto, no corre el plazo de prescripción, pero ello obedece a que parte del procedimiento es precisamente conocer de esos recursos. Si la inteligencia de esa norma fuese la que se critica, resultaría más favorable al fiscalizado, acudir de manera directa a la sede jurisdiccional a impugnar la validez del acto final, más por un lado, si esa fuese la finalidad, no se observaría utilidad alguna en el recurso administrativo, y por otro, sus derechos se verían seriamente lesionados en los casos de conductas que son cuestionables en sede administrativa, pero no en la jurisdiccional, como lo es el traslado inicial de cargos, mismo que puede ser debatido, dentro de múltiples eventualidades, precisamente por estar prescrita la potestad fiscal. Así las cosas, cuando el recurso planteado sea acogido y se disponga la nulidad del acto impugnado, no puede tenerse por configurada interrupción alguna de la prescripción y por el contrario, debe analizarse en tal hipótesis, las

incidencias que esa estimación genera dentro del procedimiento. Sobre ese aspecto se volverá luego.

De lo citado por el Tribunal Contencioso se puede resaltar, en un primer lugar, que la normativa tributaria es autónoma por disposición del artículo 7 del CNPT.⁹⁸ En otras palabras, cuando existan lagunas, esta normativa será únicamente completada por normativa externa dentro del ordenamiento jurídico costarricense. En torno a la prescripción, el tribunal indica que se encuentra regulada de forma expresa por el CNPT, de manera que no se debe acudir a otras normas para su interpretación.

En segundo lugar, sobre la aplicación del artículo 54 del CNPT y la jurisprudencia de la Sala Primera, el Tribunal Contencioso manifiesta que no es una norma irrestricta, por lo que tiene sus límites. Además, este tribunal menciona que el artículo 54 del CNPT opera mientras se está en conocimiento del recurso y se perfecciona si la resolución es confirmada por la administración o el superior jerárquico, o bien, se convierte en un acto firme. Sin embargo, el artículo 54 del CNPT no opera cuando la administración o el superior jerárquico no confirman la resolución que se encuentra en discusión.

Para el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el error conceptual de la Sala Primera consiste en la interpretación del artículo 54 del CNPT, pues no solo es contraria al derecho, sino que también mantiene los efectos de los actos nulos para la interrupción de la prescripción tributaria.

De la situación en concreto, el Tribunal Contencioso indica lo siguiente:

Empero, en tesis de inicio, y al socaire del ordinal 53 inciso a) del CNPT, con la comunicación del traslado de cargos determinativo No. 2751000043005 del 08 de julio del 2002, ese lapso se interrumpe, efecto que se mantiene a lo largo de la tramitación del procedimiento en cuestión. Sin embargo, como se ha señalado, ante el ejercicio de las medidas recursivas administrativas internas formuladas oportunamente por la

⁹⁸ Artículo 7º.- Principios aplicables. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.

contribuyente, mediante la resolución No. 335-2012, el Tribunal Fiscal Administrativo acogió el recurso de apelación formulado. Los alcances de ese fallo son de suyo relevantes para los efectos de la resolución del presente asunto. Como se ha puesto de manifiesto, en la parte dispositiva ese contralor no jerárquico dispuso en lo relevante -se reitera-: "POR TANTO. Se declara la nulidad de todo lo actuado y resuelto en el presente expediente Administrativo. Devuélvase el expediente a la oficina de origen con el objeto de que se proceda correctamente a la determinación de la obligación tributaria mediante la aplicación de la proporcionalidad a que se refieren los artículos 7 párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 del Reglamento." El resaltado es propio. Como se observa, ese Tribunal Administrativo dispuso declarar la nulidad de todo lo actuado dentro del procedimiento determinativo, redacción y referencia que a juicio de este Tribunal no permite confusión alguna en cuanto a sus alcances. En efecto, al indicar ese acto la supresión de todo lo actuado, supone no otra cosa que la declaratoria de invalidez de todo el procedimiento, desde su inicio, lo que incluye el mismo acto inicial del 08 de julio del 2002. A diferencia de lo que indica el Estado, la sola circunstancia que de seguido esa resolución indique que se devuelve el expediente para que se proceda de manera correcta a la determinación de la deuda tributaria aplicando los criterios de proporcionalidad en la deducción de gastos, no permite colegir que la decisión del jerarca impropio fuese conservar actuación alguna. Por el contrario, la supresión de todo lo actuado no deja espacio a la liberalidad interpretativa, siendo claro que dado el contenido de ese fallo administrativo, no puede sostenerse la pervivencia de ningún acto de ese curso determinativo.

El tribunal sostiene que la decisión de la Administración de anular todo lo actuado presupone la nulidad en conjunto de las actuaciones. Dichas actuaciones no se pueden traducir al mantenimiento de los efectos que tengan dichos actos si hubieran sido confirmados por el Tribunal Fiscal Administrativo.

Seguidamente, el tribunal afirma que aceptar la postura estatal o la de la jurisprudencia de la Sala Primera sería ir en contra de la propia normativa de la Ley General de Administración Pública en cuanto a la invalidez de los actos administrativos:

Por otro lado, al haberse dispuesto la nulidad de todo lo actuado (desde el inicio mismo del procedimiento), y luego de la lectura del acto en sede apelativa, es claro que la invalidez que sustentó esa decisión es de grado absoluto. En la nulidad absoluta, a la luz del ordinal 171 LGAP y numerales 39.2 en relación al 131 CPCA, la declaratoria de invalidez tendrá efecto retroactivo a la fecha de dictado del acto, o bien, del momento en que surge el vicio que de manera sobrevenida afecta la validez inicial del acto, salvo potestad de dimensionamiento para tutelar derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas de buena fe. A diferencia de la nulidad relativa, la absoluta atiende a una acción declarativa (y no constitutiva), lo que supone, una manifestación de existencia previa de vicios en la estructura material del acto, sea por la ausencia de uno de sus elementos constitutivos, o bien, por la imperfección de uno de estos que impida la consecución del fin legal, según lo estatuyen los cánones 166 y 167 de la LGAP. La ausencia de esos elementos no se refiere a uno en particular sino a cualquier de ellos, sea que se trata de los materiales subjetivos (competencia, investidura, voluntad), materiales objetivos (motivo, contenido, fin), o bien los denominados formales (procedimiento, motivación, forma de manifestación). En la invalidez de grado relativo, dada la máxima de presunción de validez de ese tipo de actos acorde a los preceptos 168 y 176 de la LGAP, la patología se constituye con la decisión de tenerlo como disconforme con el ordenamiento jurídico por la imperfección de los elementos del acto, siempre que esa irregularidad no atente contra el cumplimiento del fin público, pues en tal caso, la nulidad será absoluta. Es por esa causa que en la nulidad relativa, la supresión del acto solo produce efecto hacia futuro, con las salvedades que establece el artículo 178 ejusdem. Sin embargo, el acto absolutamente nulo no está cobijado por esa presunción de legitimidad (reservada solo para la nulidad relativa), por lo que en tesis de inicio, la orden de su ejecución se encuentra vedada por los ordinales 169 y 146.3 ambos de la Ley No. 6227/78. Empero, como se ha señalado, esa supresión prospectiva no es propia de la invalidez de grado

absoluto, en la cual, dado el efecto declarativo, el efecto de la supresión es retroactivo. Si bien en la realidad material se da el caso que el acto absolutamente nulo produce efectos, la retroactividad aludida supone que la inoponibilidad jurídica de los efectos jurídicos-materiales que el acto ha producido desde el inicio de su eficacia y vigencia hasta la supresión en sede judicial o administrativa. Por ende, en el acto que ha sido declarado ilegítimo de grado absoluto, en tesis de inicio no pueden ampararse los efectos que ha producido desde el plano jurídico, pues precisamente la consecuencia de esa declaratoria es desconocer la legitimidad de ese marco efectual.

El tribunal continua haciendo un análisis de las causas interruptoras de la prescripción que se dieron dentro del expediente, especialmente durante el inicio de las actuaciones de fiscalización:

El acto de inicio de las acciones de fiscalización dictado el 08 de julio del 2002, había generado un efecto interruptor en la prescripción de la potestad determinativa del período fiscal de renta 2000, lo cierto del caso es que al momento de disponerse la nulidad de todo lo actuado en ese procedimiento, ese efecto jurídico no puede (ni debe) ser conservado, por lo que no puede llegar a producir el nivel de afectación en la figura de la prescripción. Las implicaciones de una nulidad absoluta y la supresión retroactiva del acto, incluye desde luego, todos sus efectos jurídicos. Ello conlleva a que siendo la interrupción de la prescripción un efecto de esta índole, la declaratoria de nulidad de aquella actuación y de paso, de todo lo actuado, hace que el citado procedimiento no pueda llegar a tenerse como causal que permita hacer surgir un nuevo cómputo de ese lapso de ejercicio de la potestad tributaria. La imposibilidad de prohiar la incidencia de esa causa determinativa hace que ninguno de los actos dictados en su curso pueda tener esa virtud interruptora. De nuevo, cabe destacar que la nulidad fue decretada respecto de todo lo actuado, sin que se desprenda del fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, conservación de acto alguno que permitiera inferir la existencia o pervivencia de alguna actuación que pueda llegar a causar esos efectos de interrupción. Se trata de la consecuencia lógica y legislativamente fijada, de la estimación de un alegato de nulidad absoluta en sede apelativa, y que dimana, se reitera, de la doctrina que subyace en el

ordinal 171 en relación al 169, 170 y 172 de la LGAP. No contiene la decisión de ese Tribunal Fiscal dimensionamiento sobre conservación de actos del procedimiento, por lo cual, esa causa no es oponible jurídicamente a la relación jurídico administrativa que se produce entre el Fisco y la accionante respecto del tributo en cuestión, en el período aludido.

Por último, el tribunal concluye que, al momento en que se reinició, este procedimiento, se encontraba prescrito, al no darse dentro del expediente un acto previo que tuviera como efecto la interrupción de la prescripción en los términos del artículo 53 del CNPT. Lo anterior a diferencia de la manera en que erróneamente se pretende ampliar la prescripción a las normas civiles:

Dicho esto, se tiene que en este caso, luego de que el Tribunal Fiscal Administrativo mediante la resolución No. 335-2012 del 18 de julio del 2012 dispusiera la nulidad de todo lo actuado, no fue sino hasta el 15 de mayo del 2013, que se emite la resolución No. GETES-1-016-2013, en la que la Administración Tributaria de San José Oeste, comunica el reinicio de actuación fiscalizadora de comprobación e investigación respecto del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, citando la parte dispositiva del fallo No. 335-2012 del Tribunal Fiscal Administrativo. Al haberse anulado el procedimiento previo y todos los actos emitidos previamente, es hasta esa conducta que se produce una decisión administrativa pasible de ser considerada como una que produzca efecto interruptor. Empero, considerando que el período fiscal determinado es el 2000, y rigiendo en ese caso el plazo de 3 años de prescripción que imponía el artículo 51 del CNPT previo a la reforma producida por ley No. 9069, entre el primero de enero del 2003 que corre la prescripción y la fecha de emisión de ese acto (15 de mayo del 2013), transcurrió sobradamente ese plazo prescriptivo sin que conste en autos acto alguno que pueda llegar a generar la interrupción de ese decurso. Ese acto de reinicio de actuaciones no puede alcanzar ese efecto interruptor, pues tal consecuencia, como se ha explicado arriba, procede solo sobre la prescripción no cumplida, tal y como se desprende del mismo artículo 53 del CNPT, doctrina que en todo caso se asienta también en los ordinales 866 y 876 del Código Civil y 968, 970 y 985 del Código Mercantil. Así, en suma, si por un

acto expreso de la propia Administración Tributaria, basado en la omisión de un requisito fundamental, todo el procedimiento administrativo se declaró nulo o ineficaz, desde sus inicios -léase, todo lo actuado-, resulta evidente que esas actuaciones fiscalizadoras son incapaces de surtir efectos jurídicos, por lo que, la prescripción trienal que inició su curso en enero de 2001, para mayo del 2013, momento en que se dicta el reinicio de actuaciones luego de la anulación dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, ya se había operado ventajosamente al sujeto pasivo, sin que mediaran actuaciones válidas capaces de impedirlo oportunamente. En consecuencia, es claro que operó el plazo de prescripción de la acción administrativa, relativa al impuesto sobre la renta del 2000.

Sin embargo, cuando realizó el estudio de la legalidad de la sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo, la Sala Primera mantuvo su posición respecto a mantener los efectos prescriptivos de los actos declarados como nulos.

V.- Como se desprende de la cita anterior, para esta Sala el régimen de la interrupción de la prescripción tributaria que se regula en el CNPT (artículos 53 y 54), está vinculado al conocimiento formal por parte del sujeto pasivo de la actuación administrativa destinada al cobro del tributo, así como a la interposición de recursos. El conocimiento formal del sujeto pasivo de la acción cobratoria de la Administración Tributaria, elimina el estado de incerteza producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse acciones o derechos correspondientes, fin último de la prescripción. De tal manera, si bien cuando un acto administrativo tributario viciado de nulidad es impugnado y el recurso es estimado, el acto anulatorio tiene efectos retroactivos a la fecha de emisión del acto anulado, este último no pierde su virtualidad interruptora de la prescripción. Por otro lado, es claro también, de conformidad con el artículo 54 del CNPT, que la interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria tiene como efecto la interrupción de la prescripción, interrupción denominada especial por la ley. En este caso, tal y como dispone el indicado numeral, “(...) el nuevo término se computa desde el 1 de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme” (el subrayado es suplido). Esta última frase (la que se destaca mediante subrayado), como se deriva de la sentencia citada, acudiendo al método de interpretación gramatical o literal (autorizado

según artículo 6 del CNPT y 10 del Código Civil), hace referencia sin lugar a dudas, a la resolución del órgano que conoce de la impugnación, en el caso de marras, a la del TFA que resolvió la apelación, no a la resolución que se impugnó, tal y como erróneamente interpreta el Tribunal. Lleva entonces razón la representación estatal. El Tribunal evidentemente interpretó indebidamente los artículos 53 y 54 del CNPT, yerro que llevó a los juzgadores a tener por no probado “1) Que la Administración Tributaria haya dictado actos capaces de producir un efecto interruptor de la prescripción de la potestad determinativa del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000 de la entidad accionante”. Consta en autos, que la sociedad actora presentó recurso de apelación en subsidio contra la resolución DT-01-R-1494-5, solicitando dejar sin efecto el ajuste efectuado, impugnación que tuvo, entre otros efectos, el de interrumpir el plazo de prescripción (la primera vez se interrumpió con la comunicación de las actuaciones fiscalizadoras).

Además de la conocida interpretación de la Sala Primera acerca de mantener los efectos interruptores de la prescripción de los actos nulos, también existe una interpretación novedosa al artículo 54 del CNPT, en donde se indica que, en el caso de la interrupción especial, el cómputo de la prescripción inicia una vez que sea emitida la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que resuelve el recurso, aunque esta anule o deje sin efecto la resolución anterior.

De esta forma, el problema de investigación queda planteado. Como se ha analizado, la interpretación que se le ha dado al artículo 54 del CNPT y la línea jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia han ocasionado que las controversias fiscales se mantengan durante largos lapsos y que, de alguna forma, no exista una prescripción tributaria.

A continuación, se aborda cómo la posición tomada resulta violatoria al principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica.

2.3.5. Violación al principio de legalidad por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

El primer vicio a la jurisprudencia mantenida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es respecto al principio de legalidad. Dicho principio⁹⁹ se ha entendido como el sometimiento a la ley por parte de la Administración Pública o los tribunales de justicia, y con su correlación al principio de preeminencia legislativa, según el cual los aplicadores del Derecho deben limitarse a los mandatos de la ley, de modo que existe una preeminencia de las leyes respecto a la Administración y al Poder Judicial¹⁰⁰. Sobre este principio, Jinesta Lobo afirma lo siguiente:

De acuerdo con este principio, toda actuación o conducta de la administración pública (actos administrativos, actuaciones materiales y servicios públicos) deben estar autorizados por el ordenamiento jurídico de forma expresa o razonablemente implícita. (...) Se trata de un principio que le imprime cierta rigidez a la función o actuación administrativa, puesto que, debe haber una norma -escrita o no escrita- previa que habilite a la respectiva administración pública para actuar, precisamente por aplicación inflexible se ha producido el fenómeno de la “huida hacia el Derecho Privado”, implementando a través de las privatizaciones, para que los entes públicos asuman formas de organización colectiva del Derecho Privado que les asegure una actuación más ágil y expedita.¹⁰¹

⁹⁹ Este principio encuentra su positivización dentro del artículo 11 de la Constitución Política:

Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.

¹⁰⁰ Andrei Pitten Velloso, *El principio de igualdad tributaria. De la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, (Lisboa, Jurúa Editorial, 2010), 238 y 268.

¹⁰¹ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado de derecho administrativo: Tomo I, parte general* (San José, C.R.: Editorial Jurídica Continental, 2009), 288.

Por su parte, Adrián Torrealba Navas explica que el principio de legalidad tiene dos puntos de vista:

Puede ser visto en una doble óptica: como “bloque de legalidad”, que limita a la Administración en su actuación singular frente al ciudadano; como un principio de rango normativo, que hace prevalecer la fuente legal sobre fuentes secundarias como el reglamento.¹⁰²

Sobre la finalidad de este principio García Novoa, citando a Simón Acosta, señala que es el sometimiento de las actuaciones a la ley:

En suma, el principio de legalidad sirve para explicar las relaciones entre la norma general y los actos singulares del poder ejecutivo. Equivale a predeterminación normativa de la acción administrativas. Supone, en suma, la exigencia de un sistema de sometimiento positivo a la legalidad, en el que la Administración no puede actuar en un caso concreto si no está facultada para hacerlo por una norma.¹⁰³

Según apunta Espeche, el principio de legalidad tiene como objeto de estudio el sometimiento de la actuación global del Estado a lo expresamente permitido por la norma. Por su parte, la relación entre las materias privativas de la ley se estudia mediante una de las derivaciones del principio de legalidad, que es la reserva de ley:

El principio de legalidad excede lo fiscal y reconoce un alcance amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y se resume en el constitucionalismo contemporáneo la concreción del ideario que despertó con las revoluciones francesa y americana. El fenómeno antes referido al marcar esta vinculación positiva, en cuyo mérito la administración solo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata o incluso por habilitación de la ley, se denomina en la actualidad “principio de legalidad”. Cosa distinta es la relación entre la ley, y su

¹⁰² Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano*, 150.

¹⁰³ César García Novoa, *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y Desafíos* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2018), 185.

competencia privativa en determinadas materias -ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la fundación legislativa-, y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos aproxima a la noción de reserva de ley.

En tales condiciones, se señala que, mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa.¹⁰⁴

En el presente asunto hay dos rompimientos al principio de legalidad por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera. En primer lugar, una violación directa al artículo 171¹⁰⁵ de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) al otorgarle efectos a un acto nulo. En segundo lugar, se violenta el propio artículo 53 del CNPT, pues se incluye una causal interruptora de la prescripción no contemplada en esa lista taxativa.

2.3.5.1. Sobre la violación al artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública al otorgarle efectos a un acto nulo

Un factor común en todas las sentencias citadas por parte de la Sala Primera ha sido que dentro de los expedientes se encuentran resoluciones que, por uno u otro motivo, han sido declaradas nulas por parte del Tribunal Fiscal Administrativo. En el Derecho Administrativo, según se expone en el artículo 171 de la LGAP, un acto administrativo declarado nulo tiene efectos jurídicos desde su fecha de emisión.

En materia tributaria, Adrián Torrealba Navas indica que el acto administrativo declarado con nulidad absoluta “es imperfecto impidiendo la realización del fin, en cuyo caso los actos no producen ningún efecto y, por tanto, la nulidad se retrotrae a la fecha del acto”.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Sebastián P. Espeche, *Curso de derecho financiero* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Erreius, 2019), 392.

¹⁰⁵ Artículo 171.-La declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.

¹⁰⁶ Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano*, 997.

Por ejemplo, en la doctrina administrativa, Jinesta Lobo menciona que un acto administrativo puede resultar inválido, ya sea de forma originaria o sobrevenidamente, si la norma jurídica que fundamentaba el acto administrativo resulta inconstitucional:

La invalidez del acto administrativo, puede ser tanto originaria como sobrevenida. Es sobrevenida cuando, después de su adopción y de haber adquirido validez y eficacia, desaparecen las condiciones exigidas por parte del ordenamiento jurídico para su adopción, cuando la permanencia de las mismas sea necesaria para la existencia de la relación jurídica creada en razón de la naturaleza de la misma o por disposición de ley (artículo 159 LGAP). Un ejemplo de nulidad absoluta sobrevenida es cuando la norma jurídica -ley o reglamento-, que le da cobertura al acto administrativo concreto, es eliminada del mundo jurídico a través de una derogación, modificación o anulación por razones de constitucionalidad, este supuesto, sobrevenidamente, desaparece el antecedente jurídico del acto -parte del motivo-.¹⁰⁷

Continúa Jinesta Lobo señalando que en el ordenamiento jurídico costarricense existe un sistema bipartido de la nulidad y, además, en algún momento también se ha aceptado un sistema tripartido de la nulidad:

Nuestra LGAP en su artículo 165, opta por un sistema bipartido de nulidades, por lo que la invalidez puede manifestarse como nulidad absoluta o nulidad relativa, según la gravedad o intensidad de la violación cometida. No obstante lo dicho, hay quienes han sostenido que en nuestro ordenamiento jurídico administrativo existe un sistema tripartido de nulidades, puesto que, aparte de las clásicas nulidades absoluta y relativas, admiten la categoría del “acto inexistente” (inexistencia), postura doctrinal que en algún momento ha sido asumida por la jurisprudencia. Sin embargo, si se lee con cuidado la LGAP nunca encontraremos la categoría del acto inexistente e, incluso, como veremos la nulidad absoluta puede ser subsanada por el transcurso del tiempo.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo*, 543-544.

¹⁰⁸ Jinesta Lobo, *Tratado de Derecho Administrativo*, 546.

Un acto absolutamente nulo no puede producir efectos jurídicos e, inclusive, si se continúa un procedimiento con dichos actos nulos, estos también se encuentran viciados. Al respecto Eduardo Ortiz Ortiz, indica lo siguiente:

El acto absolutamente nulo no produce efecto alguno y resulta ilegítima toda acción jurídica o material en él fundada. Los actos jurídicos dictados con base en el absolutamente nulo son anulables por falta de un presupuesto procedimental indispensable; (...) La mera manifestación de la voluntad de acoger lo que el acto dispone y de querer mantenerlo, pese al reconocimiento del vicio, es incapaz para producir el efecto querido cuando aquel es tan grave que causa la nulidad absoluta.¹⁰⁹

Sobre la declaratoria de nulidad de un acto administrativo, la propia jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema ha manifestado que un acto administrativo nulo únicamente cuenta con efectos para el administrado si estos son adquiridos de buena fe. Por ejemplo, la sentencia 106-F-91 de las 15:10 horas del 28 de junio de 1991:

Sin embargo, conviene precisar que el artículo 171 de la Ley General de Administración Pública, si bien establece que la declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, seguidamente, acota que "todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe". De manera, pues, que la declaración de nulidad absoluta de un acto no barre con los derechos subjetivos adquiridos por los administrados en virtud del acto anulado, cuando han actuado de buena fe.

La posición de la jurisprudencia de la Sala Primera objeto de cuestionamiento en la presente investigación, especialmente en el fallo 300-2018, establece que no se le está otorgando efectos al acto administrativo anulado, pero que la interrupción ocurre mediante la notificación del acto administrativo, así como el conocimiento y la interposición de los recursos por parte del administrado.

De esta forma, la posición que toma la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia resulta violatoria al principio de legalidad y el artículo 171 de la LGAP, pues le brinda efectos jurídicos a

¹⁰⁹ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo, Tomo II* (Colombia: Editorial Stradtman, 2002), 445.

un acto administrativo nulo. Cuando el Tribunal Fiscal Administrativo anula los actos dictados por la Administración Tributaria, este los hace desaparecer de la vida jurídica, de manera que todos los actos posteriores son nulos por encontrarse viciados en el procedimiento, según lo expuesto por el maestro Ortiz Ortiz.

Por ello, mediante la jurisprudencia de la Sala Primera, resulta posible designar una nueva categoría de actos administrativos, los cuales vamos a bautizar como “actos zombis”¹¹⁰. Se da la apropiación un concepto de las historias de terror de moda, pues los zombis son sujetos muertos vivientes, cuerpos sin alma, que se arrastran buscando consumir cuerpos vivos. Esta nueva categoría de actos administrativos designaría a aquellos actos que existen en el papel (en cuerpo), porque fueron dictados y luego anulados por un superior jerárquico (asesinados), pero están siendo revividos por la Sala Primera en una especie de acto administrativo sin alma (cuerpo sin alma o zombi).

Así es como resulta incorrecta la posición por parte de la Sala Primera, debido a que mantiene los efectos de los actos nulos al contribuyente. Si el acto es nulo, por ende, el recurso que interpuso el contribuyente no va a conservar los efectos de la interrupción de la prescripción y, si no se mantienen esos efectos, una vez que sea notificada nuevamente la resolución determinativa, se presentará la prescripción de la obligación tributaria.

2.3.5.2. Sobre la violación al principio de legalidad y los artículos 53 y 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

El segundo vicio que comete la Sala Primera en su jurisprudencia se relaciona a la interpretación extensiva dada a las causales de interrupción contenidas dentro del artículo 53 del CNPT. Como se mencionó en el primer capítulo de la presente investigación, las causales de interrupción de la prescripción en materia tributaria son taxativas, según lo apunta la jurisprudencia de la Sala Primera en su fallo 1282-2012, donde manifiesta las “causales de interrupción o suspensión del plazo prescriptivo son de interpretación restrictiva”.

¹¹⁰ Adrián Torrealba Navas, Escrito de coadyuvancia a la acción de inconstitucionalidad, expediente judicial 20-021801-1027-CA, p. 28.

De esta forma, los únicos actos que interrumpen la prescripción son los enumerados dentro del artículo 53 del CNPT, mientras que el operador jurídico —en el presente caso, la Sala Primera — no puede aplicarla a casos no dispuestos.

En la normativa tributaria, a diferencia de la normativa comercial (aplicada por la jurisprudencia cuestionada), no todo acto debidamente notificado interrumpe la prescripción. A continuación, se encuentran las distintas regulaciones sobre la interrupción de la prescripción de los actos notificados a las partes o el contribuyente:

Artículo 53, inciso e), del CNPT	Artículo 977, inciso b), del Código de Comercio
La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.	Por el requerimiento judicial, notarial o en otra forma escrita, siempre que se compruebe que le fue notificada al deudor.

La diferencia de ambas normas es sustancial, debido a que en la prescripción comercial existe la posibilidad de interrumpir cualquier actuación notificada al contribuyente. En cambio, en el caso de la prescripción tributaria, para que un acto sea interruptor de la prescripción, este únicamente puede ser administrativo o jurisdiccional.

Por ello, no es posible entender que en el caso del derecho tributario se esté ampliando el espectro de las causales de interrupción de la prescripción tributaria. Esto contraviene el principio de legalidad y la propia jurisprudencia que ha mantenido la Sala Primera.

Asimismo, el error de la sentencia originaria se agrava más, porque la jurisprudencia citada por la Sala Primera proviene de conflictos comerciales y no tributarios. En otras palabras, se están incorporando precedentes comerciales, los cuales tienen otra naturaleza jurídica, a las normas tributarias y, a la postre, esto le ocasiona un estado de indefensión al contribuyente, pues no sabe a qué atenerse.

En cuanto a la violación del principio de legalidad del artículo 54 del CNPT por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, lo anterior sucede debido a una lectura equivocada de dicha norma.

Según se indicó en la introducción del presente capítulo, el artículo 54 del CNPT opera si el recurso contra el que se interpone adquiere firmeza. Es decir, se realiza una interpretación *contra legem*, al darle efectos interruptores a un recurso que fue interpuesto contra una resolución, la cual en ningún momento adquirió firmeza.

2.3.6. Violación al principio de reserva de ley en materia tributaria por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

De acuerdo con Espeche, la reserva de ley debe ser entendida como aquella restricción que tiene el ordenamiento jurídico para que ciertas materias sean únicamente reguladas por medio de la misma ley. En cuanto al ordenamiento tributario, los supuestos privativos por ley se encuentran en el artículo 5 del CNPT, especialmente en el inciso e), que incluye “los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago”.

Sobre el principio de reserva de ley, Torrealba Navas señala lo siguiente:

Pues bien, la especialidad del principio de legalidad en materia tributaria se presenta precisamente, como una manifestación del aspecto material del principio y es la que enraíza en las profundidades de la Historia como detonante del parlamentarismo mismo, que “nace asociado a las instituciones financieras, frente a la necesidad de obtener ingresos y realizar el gasto público”. Es decir, el principio de legalidad en esta acepción material plantea que la materia tributaria está reservada a la ley.¹¹¹

Retomando la sentencia 1282-2012 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, también existe una violación al principio de reserva de ley por parte de la misma Sala, pues incorpora causales interruptoras que no se encuentran dentro del CNPT.

En síntesis, se observa claramente que la norma del artículo 54 del CNPT, con el apoyo de la jurisprudencia de la Sala Primera, resulta violatoria tanto de los principios de legalidad y reserva de ley como del principio de seguridad jurídica. Por ello, esta norma debe ser declarada inconstitucional en la forma en que está redactada y aplicada por parte de la Administración Tributaria.

¹¹¹ Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano*, 151.

En el siguiente capítulo se analizan las posibles soluciones que puede adoptar el ordenamiento jurídico costarricense para solucionar el actual problema, así como una propuesta de solución por parte de esta investigación.

Capítulo 3: La solución a la controversia: la introducción de una norma de caducidad al ordenamiento tributario costarricense

Después de haber explicado la problemática ocasionada por la interpretación judicial que se ha presentado por parte de la Sala Primera y Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sobre la prescripción en materia tributaria, especialmente, la norma del artículo 54 del CNPT, en el presente capítulo se analizan las diferentes alternativas que se han presentado para dar solución a este problema de investigación. Asimismo, se propone una solución alternativa a la existencia de las normas actuales, que consiste en una norma de caducidad del procedimiento tributario, enfocada como un contra peso a la del artículo 54 del CNPT.

- 3.1. Una propuesta a la complementación del art. 54 del CNPT que pueda hacer constitucional su contenido a partir del art. 53 del CNPT.

Como se discutió en el primer capítulo de la presente investigación las causales de interrupción contenidas en el art. 53 del CNPT cuentan con un dies a quo donde el cómputo de la prescripción se reanuda a partir del 1 de enero del año siguiente donde el acto se dio.

A diferencia del caso general, el caso especial de prescripción no cuenta con un dies a quo inmediato si no que a una condición resolutoria de que se encuentre en firme el recurso. Por lo cual, la norma del art. 54 del CNPT debería de adaptarse a la norma general del art. 53 del CNPT y no tener su propia regulación de reanudación de la prescripción.

De esta forma, interpuesto el recurso administrativo por parte del sujeto pasivo el plazo se reanuda el 1 de enero del año siguiente a que fue interpuesto y no ser una interrupción del cómputo del plazo de manera perpetua como esta actualmente regulado.

3.2. La crítica de la norma del artículo 54 del CNPT y la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la vía constitucional

La primera de las soluciones que se podría idear es acudir a la vía constitucional para solicitar la inconstitucionalidad de la norma del artículo 54 del CNPT. Como se expuso en el capítulo anterior, la Sala Constitucional entró a conocer la inconstitucionalidad de la norma del artículo 54 del CNPT en el pasado, cuando equivocadamente, según la doctrina citada, consideró que dicha norma no era violatoria del principio de seguridad jurídica.

Resulta necesario preguntarse si es posible volver a formular la acción de inconstitucionalidad en contra de la norma del artículo 54 del CNPT. Lo anterior debido a que el artículo 76 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (LJC) impide la interposición sucesiva de acciones de inconstitucionalidad de “quien hubiere establecido la acción de inconstitucionalidad no podrá plantear otras relacionadas con el mismo juicio o procedimiento, aunque las funde en motivos diferentes; y la que se interponga en esas condiciones será rechazada de plano”.

En su resolución 11981-2016 de las 9:30 horas del 24 de agosto del 2016, la propia Sala indicó que un sujeto no puede interponer una acción de inconstitucionalidad en contra de la misma situación de hecho, ya que tal acto sería una desnaturalización de la revisión de constitucionalidad:

Esta Sala ha señalado, al efecto, que permitir la formulación de una infinidad de acciones, con base en un mismo asunto previo, desnaturaliza el proceso de control de constitucionalidad, lo que provocaría que esta jurisdicción constitucional se convierta en ordinaria al analizar en esta jurisdicción cada punto o cuestión de fondo que se conozca en el asunto previo, lo que no solo resulta improcedente, sino que, además, provoca el retardo excesivo en la tramitación y conocimiento de los asuntos.

De igual forma, en el fallo 15711-2005 de las 14:50 horas del 16 de noviembre del 2005, la Sala Constitucional también limita la interposición de la acción de inconstitucionalidad por el mismo sujeto contra la misma norma y situación jurídica:

Señala el artículo 76 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que quien hubiere establecido la acción de inconstitucionalidad no podrá plantear otras relacionadas con el

mismo juicio o procedimiento, aunque las funde en motivos diferentes; y la que se interponga en esas condiciones será rechazada de plano. Puesto que, como se narró supra en la parte de resultandos, ya el mismo actor había interpuesto otra acción de inconstitucionalidad número 05-009245-0007-CO, contra las mismas disposiciones normativas y basándose en el mismo asunto previo pendiente de resolución (encontrándose ambas gestiones en curso a la fecha), lo que cabe aquí –en aplicación del referido ordinal 76 de la Ley de esta jurisdicción- es desestimar ad portas la presente gestión, como en efecto se hace.

Para la primera problemática de la redacción actual del art. 54 del CNPT podría volver a ser interpuesta por parte de algún otro contribuyente que considere que, con la aplicación del artículo 54 del CNPT, se le están violentando sus derechos constitucionales como el de seguridad jurídica, que se trató en el segundo capítulo. Esto se está realizando con la interposición de la acción de inconstitucionalidad dentro del expediente 22-000701-007-CO.

Para la segunda problemática discutida, la jurisprudencia de la Sala Primera, actualmente se está discutiendo en una acción de inconstitucionalidad la jurisprudencia dentro del expediente 20-021801-0007-CO.

Dicha acción de inconstitucionalidad se centra en la violación al principio de reserva de ley y la infracción al principio de seguridad jurídica, el principio constitucional de razonabilidad y el principio constitucional de una tutela judicial efectiva.

Anteriormente, en los casos donde fue posible su actuación de control de constitucionalidad, la Sala Constitucional se ha referido en contra de los precedentes reiterativos que emanan de las autoridades administrativas o jurisdiccionales. Como se expone en el fallo 6489-93 de las 10:24 horas del 9 de diciembre de 1993, la Sala Constitucional admitió la posibilidad de estudiar los precedentes jurisdiccionales en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional:¹¹²

¹¹² Artículo 3. Se tendrá por infringida la Constitución Política cuando ello resulte de la confrontación del texto de la norma o acto cuestionado, de sus efectos, o de **su interpretación o aplicación por las autoridades públicas**, con las normas y principios constitucionales.

Cuando el artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional indica que se tendrá por infringida la Constitución Política cuando ello resulte de la interpretación que hagan las autoridades públicas de las leyes con las normas y principios constitucionales, lo que permite es examinar la constitucionalidad de la jurisprudencia, esto es, de pronunciamientos judiciales reiterados, a efectos de hacerlos valer en asuntos en trámite aún no resueltos. No permite, como lo pretende el accionante, que se revisen los fallos de primera y segunda instancia, para que una determinada interpretación judicial no sea aplicada en la Sala de Casación; pues esto equivaldría a convertir a la Sala Constitucional en una instancia más de revisión de las sentencias.

Como es posible apreciar, la Sala Constitucional entra a conocer el apego al derecho de la Constitución por parte de los órganos jurisdiccionales o administrativos cuando los pronunciamientos judiciales son reiterativos.

El tema de la interpretación dada por la Sala Primera ha sido estudiado anteriormente por la Sala Constitucional, según lo establece el fallo 8857-2020 de las 9:45 horas del 13 de mayo del 2020. En esa ocasión, la Sala concluyó que, más que un conflicto de constitucionalidad, se trataba de un conflicto de legalidad:

Ahora bien, en lo referente al reclamo del accionante respecto a si la impugnación de un acto declarado absolutamente nulo puede surtir efecto interruptor de la prescripción, este es un tema estrictamente de legalidad ordinaria, que no corresponde ser analizado por esta jurisdicción constitucional, toda vez que el hecho de que se comparta o no la tesis de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, es un asunto de hermenéutica jurídica, es decir, es una tesis dentro de varias posibles en la dinámica de la interpretación jurídica, que no corresponde ser valorada por esta Sala Constitucional, toda vez que no conlleva la violación de principio constitucional alguno.

Para llegar a dicha conclusión, la Sala Constitucional se apoyó en su precedente de la sentencia 13850-2008, la cual, como fue establecido, vulnera el principio de seguridad jurídica y la propia concepción doctrinaria del instituto de la prescripción.

De una lectura del fallo 8857-2020 se extrae una deficiencia del accionante en cuanto a que no justificó su acción en la violación al principio de legalidad y reserva de ley y su respectiva vinculación con el principio de preeminencia legislativa. Según se analizó en el capítulo anterior, la principal vulneración que realizó la Sala Primera fue violentar el principio de legalidad al interpretar —contrariamente al artículo 171 de la LGAP— los efectos que tiene un acto declarado como nulo. Adicionalmente la sociedad actora tuvo que haber atacado la vulneración del principio de reserva de ley a la hora de incluir elementos de interrupción de la prescripción no contemplados dentro del art. 53 del CNPT y erróneamente aplicar la norma del Código de Comercio.

3.3. Un viraje en la interpretación judicial de las normas de interrupción de las normas de prescripción dentro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Otra de las formas mediante la cual podría solucionarse la problemática establecida en la presente investigación es a partir de un cambio en la interpretación judicial que se le da, principalmente, al artículo 54 del CNPT. Al respecto, en el fallo 130-2018-VI de las 15:00 horas del 26 de octubre del 2018, la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, entre otros asuntos, conoce la excepción prescripción de la sociedad actora.

En el expediente administrativo se señalan los siguientes hechos relevantes:

- El 20 de marzo del 2012, la sociedad fue notificada del Traslado de Cargos y Observaciones 2752000031453.
- El 7 de mayo del 2012, la sociedad impugnó el traslado mencionado en el punto anterior.
- El 22 de noviembre del 2013, la sociedad fue notificada de la Resolución Determinativa SF-DT-R-0726-13.
- El 20 de diciembre del 2013, la sociedad interpuso recurso de apelación contra la resolución determinativa indicada en el punto anterior ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

- El 8 de enero del 2014, la Administración Tributaria admitió el recurso de apelación interpuesto y otorgó el plazo de ley para que el contribuyente se apersonara al Tribunal Fiscal Administrativo.
- El contribuyente cumplió con dicho apersonamiento el 8 de abril del 2014.
- Mediante resolución TFA-486-2015 de las 10:00 horas del 30 de noviembre del 2015, el Tribunal Fiscal Administrativo declaró sin lugar el recurso de apelación contra la Resolución Determinativa SF-DT-R-0726-13.

Dentro de las consideraciones realizadas por parte de la Sección Sexta del Tribunal Fiscal Administrativo, se inicia con una consideración sobre la interpretación que debe dársele al artículo 54 del CNPT:

La regulación del CNPT sobre la prescripción es congruente en cuanto señala que cuando surja una causal de interrupción (la que sea), el plazo prescriptivo arranca de nuevo desde el primero de enero del año siguiente, por lo cual, es evidente y lógico que el citado ordinal 54 *ejusdem* tome ese mismo tratamiento. Sin embargo, a juicio de este Tribunal, esa norma en concreto no permite ser aplicada (ni interpretada) de manera indiscriminada para cualquier caso en que se haya formulado recurso administrativo. En efecto, no estima este Tribunal que la sola formulación del recurso administrativo contra el acto determinativo suponga una interrupción de la prescripción, sino que se requiere además, que el acto cuestionado mediante esa vía de impugnación haya adquirido firmeza. (...) De esa manera, en la medida en que la norma en cuestión indica que el plazo corre desde el primero de enero siguiente a al año en que la resolución quede firme, es criterio de esta Cámara, la interpretación de ese mandato debe entenderse en el sentido que ese supuesto especial se produce cuando se hayan formulado los recursos administrativos y la conducta se haya confirmado. De otro modo, cuando el recurso se haya acogido y la conducta cuestionada se suprima por cuestiones de invalidez, **no existe el estado de certeza que exige la norma y por lo tanto, no podría llegar a producirse el supuesto de hecho condicionante que permitiría la interrupción de la prescripción como efecto condicionado.**

De la interpretación dada por parte de este tribunal se resalta que la norma del artículo 54 del CNPT posee una forma de eficacia condicional, debido a que es necesaria que se cumpla la confirmación del acto impugnado para que se interrumpa la prescripción.

En cuanto a la segunda problemática tratada dentro del capítulo segundo de la presente investigación, esta interpretación de la eficacia del art. 54 del CNPT sería la correcta debido a que no se le da relevancia jurídica a los actos absolutamente nulos que se dicten dentro de un procedimiento. Encontramos entonces que esta sentencia estaría resolviendo dicha problemática planteada.

El tribunal concluye con una crítica a la norma del artículo 54 del CNPT, en cuanto la interpretación que se ha venido presentado realmente presupone una interrupción en contra de los propios intereses del contribuyente:

Lo opuesto implicaría dar un efecto pernicioso y perverso al derecho del administrado de impugnar las decisiones administrativas con las que se encuentre disconforme, dado que al hacerlo, estaría de algún modo interrumpiendo la prescripción en su propio detrimento, incluso si el alegato de su recurso fuese precisamente la prescripción de la potestad determinativa tributaria. Se trataría entonces de una facultad cuyo ejercicio afectaría los intereses del recurrente, a la postre, el recurso produciría un perjuicio para el sujeto pasivo, pues aún y cuando llegare a declararse con lugar su medida reclamatoria, la sola formulación de ese desacuerdo, haría correr de nuevo el plazo prescriptivo. **Es evidente que mientras se conoce y resuelve el recurso, dentro de los plazos legales establecidos al efecto, no corre el plazo de prescripción, pero ello obedece a que parte del procedimiento es precisamente conocer de esos recursos.**

La última frase indicada por parte del Tribunal Contencioso resulta provocadora, pues la prescripción no sería interrumpida si los recursos no se conocieran en el tiempo establecido.

Dentro de la normativa del CNPT existen dos disposiciones que establecen plazos para resolver los recursos administrativos. En primer lugar, la disposición del artículo 146 que ordena a la Administración Tributaria a resolver el recurso de revocatoria en contra de la resolución

determinativa en un plazo de tres meses. En segundo lugar, el artículo 163 establece un plazo de seis meses para resolver el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

La Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo ha interpretado que esos plazos son ordenatorios y no perentorios, según se muestra en su fallo 1-2009 de las 13:00 horas del 16 de enero del 2009:

Para este Colegio resulta manifiesto que el plazo estipulado en el artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es de carácter (sic) ordenatorio, en primer lugar, porque la misma norma en forma expresa así lo sanciona, cuando en su párrafo final dispone que: 'Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo será ordenatorio.' Debe abonarse que incluso en ausencia de expresa disposición, y antes de la incorporación de esta disposición al ordenamiento jurídico, introducida por Artículo 27 inciso n) de la Ley No. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria del 4 de Julio del 2001, este Tribunal ha sostenido de manera consistente tal carácter (sic) ordenatorio, estableciendo que salvo mandato contrario de la propia ley indicativo en sentido expreso de un término perentorio, los plazos en el derecho administrativo fundamentalmente los establecidos para el ejercicio de las atribuciones públicas son de tipo ordenador y que conforme al Artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debería aplicarse también lo dispuesto por el numeral 329.3 de la Ley General de la Administración Pública en cuanto prescribe que: 'El acto final recaído fuera del plazo será válido para todo efecto legal, salvo disposición en contrario de la ley'. La situación dicha permite concluir, que si bien el cumplimiento del plazo es obligatorio (Artículo 329.1 Ley General de la Administración Pública), no se puede afirmar que su incumplimiento devenga en nulidad.

Como bien lo apunta el Tribunal, la lógica de un plazo ordenatorio constituye una forma de ordenación a la Administración Tributaria para que resuelva en un tiempo determinado. El caso contrario sería un plazo perentorio, el cual castiga a la Administración por no resolver los recursos a tiempo.

Sin embargo, la frase citada de la sentencia 130-2018-VI podría provocar que se comprenda como la pérdida del efecto interruptor contenida en el artículo 54 del CNPT. Es decir, si el Tribunal Fiscal Administrativo o la propia Administración Tributaria no resuelve los recursos en el plazo ordenatorio, la prescripción se va a entender como no interrumpida.

Esta interpretación ha sido ya previamente utilizada por parte de Adrián Torrealba Navas donde si bien el plazo, aunque sea ordenatorio implicaría que su incumplimiento ocasione que la prescripción se consume:

Es cierto que el carácter ordenatorio de un plazo significa -como lo señala la norma que cita la representante estatal del artículo 63,2) LGAP- que las competencias no se extinguen por el transcurso del plazo señalado para ejercerlas, salvo regla en contrario y, por tanto, no todo incumplimiento de un plazo genera la nulidad de lo actuado. Sin embargo, esto no tiene que ver con la posibilidad de que, a la hora de emitir la resolución, ya se haya extinguido la obligación material por uno de sus medios de extinción legalmente previstos: la prescripción. En ese sentido, es claro que la prescripción es una norma de derecho tributario material, que extingue la obligación, como el pago o la compensación.¹¹³

La lógica del tribunal podría introducir una especie de contrapeso a la interpretación actual que se le ha dado al artículo 54 del CNPT. De esta forma, ante el riesgo de la pérdida del efecto interruptor del artículo 54 del CNPT por no resolver los recursos en su debido tiempo, la Administración o el Tribunal Fiscal Administrativo buscarían solucionar los recursos en los plazos establecidos dentro de la ley, o bien, se estaría la prescripción de la facultad para determinar una cuota tributaria adicional por parte de la Administración Tributaria y, con ello, la garantía a la seguridad jurídica de los contribuyentes. De esta forma esta misma sentencia estaría resolviendo la primera problemática planteada.

¹¹³ Adrián Torrealba Navas, Escrito de interposición de réplica a la contestación de la demanda del Estado, expediente judicial 21-003623-1027-CA, p. 41-42.

3.4. La introducción de una norma de caducidad del procedimiento determinativo tributario dentro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

El primer capítulo de la presente investigación incluyó una aproximación al concepto de caducidad dentro del derecho civil. A su vez, en la explicación de la prescripción dentro del derecho tributario, se trató la discusión de si la norma de prescripción correspondía a una norma de caducidad propiamente dicha.

A continuación, se trata el tema de la caducidad dentro del derecho tributario, con el objetivo de que la introducción de una norma de caducidad sea la solución a la problemática planteada.

3.4.1. Caducidad en el derecho tributario

Como se ha estudiado a lo largo de la presente investigación, uno de los factores que genera una lesión grave al principio de seguridad jurídica es la interrupción desmedida del cómputo de la prescripción ante la interposición de los recursos administrativo por parte del contribuyente.

El problema es que no existe una norma, un contra peso a nivel legal, que condicione a la Administración Tributaria a resolver las controversias administrativas en un plazo razonable. Mientras que no exista una forma en que la Administración resuelva, el contribuyente se va a encontrar en un estado de incerteza sobre su situación jurídica, como bien lo apunta C. García Novoa:

Si la liquidación tributaria, a la que se llega tras los correspondientes procedimientos, es un factor de creación de certeza, resulta también obvio que las normas tributarias, inspiradas en un interés general, deben tutelar el interés general a la pronta certidumbre sobre la cuantía del tributo. En tanto tal decisión no se adopte, el contribuyente se encuentra ante una cierta situación claudicamente o de pendencia, generadora de inseguridad. Inseguridad que se limitaría si, por un lado, fuese obligatorio que la

Administración dictase la liquidación definitiva y, por otro, que la misma se adoptase en un plazo razonable de tiempo.¹¹⁴

En este momento surge la duda: ¿qué opciones o vías se podrían proponer para resolver el presente problema de investigación?

El ordenamiento tributario no cuenta con una norma que obligue a la Administración Tributaria a resolver. La única referencia a la duración máxima con la que cuenta la Administración es la suspensión del cómputo de los intereses a cargo del sujeto pasivo, que se encuentra en el artículo 40 del CNPT.

3.4.1.1. Caducidad como fundamento a la seguridad jurídica

C. García Novoa califica este tipo de procedimientos “en los que la seguridad exige que se mitigue la inactividad fijando un plazo máximo de duración”¹¹⁵ o, en otras palabras, las clases de procedimientos que requieren la aplicación de una norma de caducidad que ponga un límite a los que no se hayan concluido en un tiempo determinado.

En este tipo de procedimiento, el papel que tiene la caducidad es buscar un estado de certeza al contribuyente ante la inacción de la Administración Tributaria. Aquí lo importante es que no se hace referencia a la falta del ejercicio de las facultades, porque en un procedimiento ya se están ejerciendo las facultades de la Administración. Más bien, se trata de la paralización dentro del expediente del ejercicio de esas facultades, cuando no ha habido voluntad por parte de la Administración de llegar al fin del procedimiento.

Por ello, la caducidad pretende darle fin a un procedimiento ante la inacción de la Administración para resolver los recursos administrativos, eliminando el estado de incerteza al que fue sometido el contribuyente.

3.4.1.2. Caducidad en la acción o la caducidad perención

Tomando la reforma introducida en el ordenamiento tributario español por medio de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre del 2003, General Tributaria, C. García Novoa indica que es

¹¹⁴ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 96.

¹¹⁵ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 98.

posible hablar de dos formas distintas de caducidad: la caducidad en la acción o la instancia y la caducidad perención.

La caducidad en la acción o la instancia incide “tanto en la posibilidad de actuación de la Administración como en el procedimiento ya iniciado, determinando la imposibilidad de concluirlo, con el consiguiente archivo de las actuaciones y la consecuencia de entender que el procedimiento nunca se ha iniciado”.¹¹⁶

Dicho autor indica que este tipo de caducidad tiene una especial consideración y consiste en la imposibilidad de poder iniciar nuevamente los procesos de fiscalización, por lo cual se encuentra reservado a aquellos procedimientos con una grave incidencia en la esfera jurídica del contribuyente:

Cuando la caducidad de la acción o de la instancia opere una vez iniciada el procedimiento, el efecto de la misma será evitar el inicio de un nuevo procedimiento, ya que la caducidad, en este caso, supone la desaparición de la posibilidad de actuación de la Administración. Dado el efecto radical que esta modalidad de caducidad tiene, la misma suele predicarse de actuaciones de la Administración que tienen especial incidencia en la esfera de la libertad de los ciudadanos, por ejemplo, de las actuaciones de carácter sancionador.¹¹⁷

En cambio, el concepto de caducidad perención de la forma, apuntada por parte de García Novoa, viene a ser la consecuencia de la paralización injustificada del expediente:

La figura de la caducidad-perención se liga al incumplimiento del plazo máximo de duración de un procedimiento administrativo y supone la imposibilidad de continuarlo hasta su finalización, determinando el archivo de las actuaciones. Así lo recuerda el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en la que dice que “perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el

¹¹⁶ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 99.

¹¹⁷ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 99.

tiempo máximo que la ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquéllos”. Pues la perención, cuando es imputable a la Administración, cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica.¹¹⁸

C. García Novoa continúa señalando que este tipo de caducidad convive con la prescripción, debido a que lo que caduca es el procedimiento, no el derecho mismo con que cuenta la Administración:

Y esta consecuencia será que la iniciación del procedimiento caducado no habrá supuesto nunca la interrupción de la prescripción, que habrá seguido corriendo durante todas las actuaciones que han derivado en la caducidad. Obviamente, esa prescripción se volverá a interrumpir con el inicio de un nuevo procedimiento, notificado al particular.¹¹⁹

Por ejemplo, esto presupone plantearse que un procedimiento de fiscalización no ha alcanzado su final a los dos años, de manera que el acto de inicio de fiscalización pierde sus efectos y el contador de la prescripción nunca se detuvo. Si la prescripción no se ha consumado, la Administración puede volver a iniciar el procedimiento interrumpiendo nuevamente dicha prescripción. No queda más que adentrarse en el estudio de la caducidad-perención dentro del procedimiento administrativo y tributario.

C. García Novoa, acompañándose de lo dispuesto por parte del artículo 104 de la LGT¹²⁰ española, ha entendido esta caducidad como una consecuencia de la interrupción de forma

¹¹⁸ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 99.

¹¹⁹ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, p. 100.

¹²⁰ Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

injustificada del procedimiento, en donde, haciendo énfasis en el inciso 5, esa consecuencia es la no interrupción de la prescripción:

De esta manera, se incluye como efecto normal de la caducidad perención una consecuencia que es propia de los procedimientos injustificadamente interrumpidos: si el procedimiento se inicia pero no avanza en un plazo de tiempo razonable, la interrupción no ha respondido a una actuación veraz y real y no debe tener eficacia: el

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

tiempo transcurrido desde el inicio del procedimiento se suma al tiempo de prescripción anterior a dicho inicio, pudiendo darse el caso, incluso, de que tal prescripción se haya consumado. Tal consecuencia también puede predicarse de la caducidad, pero a través de un razonamiento conclusivo: si toda caducidad supone el archivo de las actuaciones y la consiguiente terminación anormal del procedimiento, tal procedimiento no se habrá iniciado nunca. Si se tiene por no iniciado el procedimiento una de las consecuencias será que se tenga por no interrumpida la prescripción. El régimen de interrupción injustificada del procedimiento contempla sólo este último efecto.¹²¹

Este autor que dicha norma no aplica en los casos de actuaciones de inspección, dado que supone la pérdida de los efectos de interrupción de prescripción, de acuerdo con el artículo 150.2 de la LGT:

Hoy en día el régimen de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras se encuentra en el art. 150.2 de la LGT, según el cual la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario supondrá que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.¹²²

Según se abordó en el primer capítulo de la presente investigación, el ordenamiento jurídico costarricense tiene incorporada una norma similar a la del artículo 150.2 de la LGT. En efecto, el artículo 53, inciso a), del CNPT comprende un supuesto de pérdida de efectos de la interrupción de la prescripción que tiene el acta de inicio de actuaciones de fiscalización si, dentro de la fiscalización, las actuaciones se interrumpen por más de dos meses.

La norma del artículo 104 de la LGT no se enmarcaría entonces en la lógica del artículo 150.2 de la LGT o del artículo 53, inciso a), del CNPT. Esta norma establece una perención del procedimiento si se suspende por más de seis meses sin darse una resolución por inactividad de la propia Administración.

¹²¹ García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 197.

¹²² García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo*, 199.

Continuando con el estudio de la norma del artículo 104 de la LGT, también se encuentra lo expuesto por Eseverri:

Significa ello, primero, que el artículo 104 LGT no está regulando la caducidad como forma de tener por resuelto un procedimiento de aplicación de los tributos sino como efecto que sobreviene cuando se sobrepasa el plazo máximo para su resolución sin que ésta se haya dictado expresamente. Segundo, que la caducidad no se produce en los términos que se acaban de indicar sino cuando haya sido declarada expresamente, bien de oficio, bien de petición de parte. Tercero, que el efecto que conlleva la declaración de caducidad es el archivo de las actuaciones, y surge la duda de si, hasta tanto no sea declarada expresamente, el órgano de la Administración tributaria que instruye el procedimiento está en disposición de resolver puesto que hasta ese momento no se produce el archivo de lo actuado. Cuarto, que la caducidad no produce por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones de los procedimientos tributarios caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción de los derechos. Quinto, las actuaciones administrativas caducadas conservan su validez, pero sólo despliegan eficacia a los meros efectos probatorios en posterior procedimiento iniciado sobre la misma obligación y obligado tributario.¹²³

A partir de ambos autores citados es posible encontrar una diferencia en el posicionamiento que tienen del artículo 104 LGT. De acuerdo con García Novoa, los procedimientos tienen que reiniciarse y existe una pérdida de efectos, mientras que para Eseverri todavía se mantienen los efectos del procedimiento caduca por excepto de la prescripción. Se trata de dos interpretaciones: una forma de terminación versus el archivo del procedimiento.

En este sentido, siguiendo a Eseverri, se podría entender que, una vez decretada la caducidad, la Administración puede reiniciar de forma inmediata el procedimiento. Por ejemplo, si se decreta la caducidad para emitir la resolución del recurso de revocatoria, se estaría reiniciando el procedimiento con la notificación, casi de forma inmediata, del traslado de cargos.

¹²³ Eseverri, *La prescripción tributaria*, p. 34-35.

Esta interpretación de Eserverri llevaría a la misma interpretación jurídica que realiza la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, la cual fue criticada en el capítulo anterior.

Para Sánchez Povich y Valverde Encarnación,¹²⁴ la caducidad por perención cuenta con tres elementos:

- Elemento subjetivo: la caducidad por perención tiene que ser declarada por la administración, ya sea de oficio o a solicitud de parte.
- Elemento objetivo: el término temporal que tiene que pasar de inactividad administrativa.
- Elemento formal: la caducidad tiene que ser regulada en una norma de rango legal.

Antes de tomar una posición sobre cuál de los dos tipos de caducidad analizados se puede proponer como un contra peso al artículo 54 del CNPT, se procederá a realizar un análisis de la aplicación de la caducidad dentro del ordenamiento tributario costarricense.

3.4.1.3. Posición actual de la caducidad dentro del ordenamiento tributario costarricense

A nivel nacional, dentro del ordenamiento jurídico tributario, no existe una norma de caducidad del procedimiento de fiscalización, o bien, de la etapa recursiva del procedimiento tributario. En general, la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP) incluye una norma que indica la caducidad del procedimiento administrativo en el artículo 340. Este artículo establece la caducidad del procedimiento administrativo cuando se paraliza durante más de seis meses por una causa imputable al interesado:

Artículo 340.-

- 1) Cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su

¹²⁴ Lucio Sánchez Povich y Gianpierre Valverde Encarnación, “La caducidad del procedimiento administrativo sancionador en el Ipag. Estudio introductorio para su caracterización en el ordenamiento peruano”, *Círculo de Derecho Administrativo*, no. 17 (2019): 83 <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/22166>.

archivo, a menos que se trate del caso previsto en el párrafo final del artículo 339 de este Código.

2) No procederá la caducidad del procedimiento iniciado a gestión de parte, cuando el interesado haya dejado de gestionar por haberse operado el silencio positivo o negativo, o cuando el expediente se encuentre listo para dictar el acto final.

3) La caducidad del procedimiento administrativo no extingue el derecho de las partes; pero los procedimientos se tienen por no seguidos, para los efectos de interrumpir la prescripción.

Sin embargo, esta norma no sería aplicable al procedimiento tributario, debido a lo dispuesto en el artículo 367 de la LGAP:

Artículo 367.-

(...)

2. Se exceptúa de la aplicación de esta ley, en lo relativo a procedimiento administrativo:

(...)

d) La materia tributaria que lo tenga establecido por ley.

El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, en su sentencia 94-2009-VII de las 14:00 horas del 30 de septiembre del 2009, es contundente al afirmar que la figura de la caducidad del procedimiento no puede aplicarse en materia tributaria, según el artículo 367 previamente citado:

Para lo que aquí interesa, estima este Colegio que el contraste de ambas redacciones (más lo dispuesto en el artículo 367.2.d de la misma LGAP, que ciertamente excluye la materia tributaria de la aplicación del procedimiento administrativo regulado en ella, en tanto cuenta con sus propias regulaciones al respecto) sirve para confirmar el argumento de que, al menos dentro del marco temporal en que transcurren los hechos que son de relevancia en este asunto, la figura de la caducidad efectivamente no aplicaba a los procesos tributarios de fiscalización, iniciados por la propia Administración. Se reitera, pues, que el alegato de la actora en este sentido resulta improcedente y se rechaza.

Cuando la Sala Primera entró a conocer la sentencia citada, esta respaldó la posición de del tribunal, en el cuanto no es posible la aplicación supletoria dentro del procedimiento tributario de esa norma, como lo muestra el fallo 1520-F-S1-2010 de las 9:10 horas del 16 de noviembre del 2010:

La caducidad es una forma distinta de finalización de los procedimientos administrativos, la cual se produce cuando su tramitación se paraliza por una causa imputable a su promovente por el plazo que al efecto se fije a nivel legal. Como se puede observar, constituye un mecanismo que procura sancionar la indolencia al momento de gestionar el avance de las distintas etapas tendientes al dictado del acto final. Ahora bien, dado su carácter excepcional (por tratarse de una salvedad a la regla general de que los procedimientos finalizan con el dictado del acto final), así como por el hecho de que se trata de una sanción procesal (lo que la diferencia del desistimiento o la renuncia, que suponen un decaimiento sobrevenido del interés del promovente), **considera esta Sala que su aplicación no es generalizada, sino que debe estar prevista en forma expresa al momento en que se regulan los distintos cauces procedimentales.** Así las cosas, lo dispuesto en la LGAP sobre la caducidad no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria, y en ese tanto, no se puede producir la vulneración aducida. En virtud de lo anterior, no son atendibles los restantes argumentos relacionados con la aplicación retroactiva de la reforma al canon 340 de la LGAP. Por último, en lo tocante al alegato de la falta de competencia en virtud del tiempo, es menester aclarar que esta solo se limita cuando “su existencia o ejercicio esté sujeto a condiciones o términos de extinción”, tal y como se preceptúa en el ordinal 66 de la LGAP. Aún más, dicho canon agrega: “No se extinguirán las competencias por el transcurso del plazo señalado para ejercerlas, salvo regla en contrario”. Así, para los efectos de esta norma, debe diferenciarse entre la caducidad de la acción y la caducidad del procedimiento. De estas, únicamente la primera extingue la competencia, pero únicamente para el caso concreto. La segunda, por el contrario, en nada se relaciona con la competencia, ya que se trata, como se ha dicho, de una sanción ante la indolencia en el impulso del procedimiento, pero no afecta los

elementos esenciales de la acción, la cual podría ser iniciada nuevamente salvo que haya operado la prescripción del derecho. En consecuencia, debe rechazarse el cargo opuesto.

La posición de la Sala Primera tiene clara la laguna el ordenamiento tributario de la figura de la caducidad, pero esto no significa que se pueda recurrir a otras normas (inclusive generales) para completar dicha laguna. Por su alto grado de sanción, que significa la terminación del procedimiento por la inactividad de la Administración, esta forma de terminación del procedimiento debe regularse de forma expresa dentro del Código Tributario.

En una sentencia del 2020, el Tribunal Contencioso Administrativo volvió a estudiar la aplicación de la figura de caducidad del procedimiento administrativo. De acuerdo con el fallo 128-2020-VI de las 14:10 horas del 29 del 2020, independientemente de si se está de acuerdo o no con la posición de la Sala Primera de que la figura de la caducidad no puede ser aplicada en materia tributaria, la caducidad en realidad no afecta el acto determinativo o el acto final dictado por parte de la Administración Tributaria. Este tribunal señala que el Tribunal Fiscal Administrativo cuenta con una norma ordenatoria, no perentoria, para resolver los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes. De todas formas, la caducidad no afecta la validez del acto final:

Empero, esa inercia no supone, ni por asomo, que deba archivarse el procedimiento en su integralidad, en la medida en que, se insiste, en esa fase de revisión ordinaria, ya se ha dictado un acto final que ha externado y manifestado la voluntad administrativa respecto del caso concreto. Es decir, aún de tener por archivado el recurso, ello no llevaría a desconocer el acto final que ha dado base a esas medidas recursivas. De ahí que no pueda afirmarse que la caducidad en cuestión sea un mecanismo que pueda generarse en la fase recursiva y que, a partir de ello, exija el archivo de todo el procedimiento, aún y cuando exista ya un acto expreso. Desde esa arista de análisis, se reitera, al margen de que se comparta o no la postura de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en cuanto a la inaplicabilidad de esa figura en materia fiscal, lo cierto del caso es que no es aplicable en la etapa que abre la competencia del TFA. Siendo así, y dado que la caducidad se alega como patología de la instancia vertical, no se constituye la invalidez reprochada, lo que supone el rechazo del cargo.

3.4.2. Propuesta de solución a la controversia con la introducción de una norma de caducidad

Como una síntesis del análisis realizado y por el tipo de investigación, esta subsección incluye un resumen de lo expuesto en el presente capítulo y, además, se propone una solución al problema.

La primera solución que se le puede dar a la controversia consiste en el cambio de la interpretación judicial que se le ha dado al artículo 54 del CNPT. Este cambio se ha venido dando de parte del Tribunal Contencioso Administrativo, no así por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que ha mantenido su interpretación, que, según lo expuesto, es inconstitucional.

La segunda solución al problema es una reconsideración de la Sala Constitucional de su posición del artículo 54 del CNPT, de manera que realice una interpretación de la norma constitucional y que reconozca la interpretación de la Sala Primera en su jurisprudencia como inconstitucional.

Estas dos soluciones presentadas, las cuales pueden ser válidas al corto plazo, no resuelven la controversia. Es decir, resulta posible cambiar la interpretación de los tribunales y realizar una interpretación constitucional, pero esta opción es únicamente momentánea, debido a que los tribunales pueden ir variando sus conformaciones y su propio pensamiento, lo que implicaría volver a la situación inicial.

Por ello, la solución que se plantea seguir en la presente investigación es una propuesta de una norma dentro del CNPT, con el objetivo, por un lado, de realizar un contrapeso al artículo 54 del CNPT y, por el otro, de darle un término a la Administración Tributaria para resolver las controversias.

El objetivo principal de esta norma es dotarle al contribuyente de seguridad jurídica y fortalecer la prescripción en materia tributaria. Debido a esto, la norma de caducidad propuesta se va a enmarcar en la lógica de la caducidad perención estudiada.

Como primer paso se definen los elementos objetivos y subjetivos de la norma en cuestión. El elemento formal citado por la doctrina ya está resuelto, en donde la norma tiene que ser de rango legal.

En cuanto al elemento objetivo, se podría tomar el plazo que se encuentra regulado dentro de la LGAP, y también en el derecho comparado en la LGT, de seis meses de inactividad administrativa. Esta inactividad administrativa se da en el ámbito resolutorio, porque ya existe una norma que regula la inactividad dentro de la etapa de fiscalización.

Dentro del elemento subjetivo, la caducidad puede ser declarada de oficio por la propia Administración Tributaria, o bien, a solicitud de parte por el propio contribuyente. La interrogante principal sería si esta norma de caducidad afecta a la Administración Tributaria por su inactividad o al Tribunal Fiscal Administrativo.

La naturaleza del Tribunal Fiscal Administrativo se encuentra regulada dentro del artículo 158 del CNPT, en donde se establece que el Tribunal “será un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia, del Poder Ejecutivo y sus fallos agotan la vía administrativa”. Esta misma redacción se encuentra replicada en el Reglamento de organización, funciones y procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo No. 32249.

En su fallo 26-2010-SVII de las 15:15 horas del 24 de marzo del 2010, el Tribunal Contencioso Administrativo confirmó la naturaleza del TFA, que consta en el artículo 158 CNPT:

Este TFA es un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, teniendo sus fallos la virtud de agotar la vía administrativa, acorde con lo establecido en la regla 158/4755, idéntica en cuanto interesa a lo establecido en el 149/4755 que es la versión original de dicha norma, que regía durante el inicio de los hechos que suscitan este juicio. Acorde con el 163/4755 (10 y 11/7535) el TFA debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento establecidas en las Leyes N° 4755 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), N° 6227 (Ley General de Administración Pública), Ley N° 3667 (Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa y desde el 1º de enero de 2008 a la Ley N°

8508 -Código Procesal Contencioso Administrativo- en su lugar) y la Ley N° 7333 (Orgánica del Poder Judicial), en lo que sean aplicables de manera supletoria. Cabe destacar dentro del marco legal aplicable el artículo 181/6227 en cuanto a que el control que ejerce el TFA se encuentra limitado a la legalidad del acto, no a su conveniencia u oportunidad.

En la doctrina, el magistrado Castillo Víquez realizó un análisis sobre el fenómeno de los tribunales administrativos en Costa Rica y los definió como órganos de máxima desconcentración administrativa:

Desde mi perspectiva, la justificación de los TA necesariamente obliga a garantizarles la máxima independencia funcional, de criterio, administrativa y financiera, así como ser una instancia que tutela efectivamente los derechos públicos subjetivos de los administrados.¹²⁵

Como se ha visto a lo largo de la presente investigación, tanto la prescripción como la caducidad imponen una sanción al interesado por no hacer valer sus derechos a tiempo. El Tribunal Fiscal Administrativo, aunque no es parte de la Administración Tributaria, se debe de escapar de esta norma, que busca el dar una solución a las controversias tributarias en un tiempo razonable y dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes.

En conclusión, el elemento subjetivo de la norma se centra en la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, los cuales tendrán un plazo perentorio para la resolución de los recursos administrativos.

Otro asunto para considerar es si se sigue la posición de la LGAP y la LGT española de la interrupción de la prescripción y el archivo del expediente, o bien, una forma de terminación del procedimiento administrativo.

En efecto, se seguirá lo expuesto en ambos cuerpos normativos, de manera que la caducidad de las actuaciones de la Administración Tributaria archivará el procedimiento con los efectos de la interrupción de la prescripción. En este punto, la interrogante es hasta qué punto se retrotrae el expediente administrativo, ya que puede ser: la comunicación de inicio de

¹²⁵ Fernando Castillo Víquez, "Apuntes sobre los Tribunales Administrativos", *Revista de Ciencias Jurídicas*, no. 138 (septiembre-diciembre 2015): 27.

actuaciones de fiscalización, una etapa posterior y antes del dictado de la resolución determinativa o la propia resolución determinativa.

Con las primeras dos opciones la Administración Tributaria podrá reanudar las actuaciones de fiscalización si esta potestad no se encuentra ya prescrita. En el caso de que el expediente se retrotraiga a la propia resolución determinativa, de cierta forma, los operadores jurídicos podrían interpretar que se mantienen algunos actos como interruptores de la prescripción.

Al efecto, se puede adoptar una posición como la LGT española, en donde se da la pérdida de los efectos interruptores que tengan todos los actos que pudieron haber interrumpido la prescripción, como el acto de inicio o la resolución determinativa. El expediente podría retrotraerse hasta la comunicación de inicio de actuaciones de fiscalización, para que, si la prescripción no ha ocurrido, la Administración reinicie nuevamente la fiscalización tributaria y tome todos los documentos de la fiscalización previa como probanzas.

Dicho lo anterior, la norma propuesta se redactaría de la siguiente manera:

Artículo 54 bis – Caducidad del procedimiento. La Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo cuentan con un plazo perentorio de seis meses para resolver los recursos interpuestos por los contribuyentes en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria, en donde ella sea la interesada o la que hubiera iniciado de oficio el procedimiento. Ocurrido este término, a solicitud de parte o de oficio, deberá decretarse la caducidad del procedimiento administrativo.

Esta declaratoria de caducidad del procedimiento implica la pérdida de los efectos de interrupción que tienen los actos administrativos dictados dentro del procedimiento en cuestión.

En los casos de fiscalización, la Administración Tributaria podrá reiniciar las actuaciones administrativas si no ha ocurrido la prescripción de la facultad para determinar los tributos. Para ello, esta tendrá la posibilidad de utilizar todos los documentos aportados previamente como prueba para una nueva determinación tributaria.

Conclusiones

De la redacción de la presente investigación se puede concluir que la figura de la prescripción tributaria fue inspirada en la de la prescripción civil. Según se repasó en el primer capítulo, la prescripción tributaria adopta distintos institutos de la prescripción civil, aunque existen ciertas diferencias. Una de las diferencias más importantes que se encuentra en el ordenamiento jurídico costarricense corresponde a los supuestos de interrupción, donde en la normativa del Código Comercial cuenta con supuestos más amplios de interrupción, por ejemplo cualquier, comunicación debidamente notificada al deudor.

En cambio, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios mantiene una regulación más restrictiva al respecto. El artículo 53, inciso e), maneja un supuesto de interrupción en cuanto a las comunicaciones únicamente de los actos administrativos o judiciales tendientes a cobrar la deuda tributaria.

Esta confusión fue realizada por parte de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia desde la sentencia 385-2006, la cual dentro del capítulo segundo se trató como la segunda problemática. Erróneamente, dicha sentencia tomó dos precedentes que esa misma Sala entró a estudiar la interrupción de la prescripción en las controversias comerciales. Lo anterior fue claramente un error de la sentencia, debido a que la prescripción tributaria cuenta con sus diferencias claras con respecto a la prescripción civil/comercial. De esta forma, la interpretación actual de la Sala Primera es que los actos administrativos anulados mantienen sus efectos interruptores de la prescripción y, en aplicación del artículo 54 del CNPT, las controversias fiscales se pueden conservar durante un lapso indefinido. Se observa que existe una violación clara al principio de legalidad, y reserva de ley, con su respectiva relación con el principio de preeminencia legislativa, pues se le está dando un efecto interruptor a la prescripción en supuestos que no están comprendidos dentro de la norma.

En cuanto a la propia aplicación del artículo 54 del CNPT, que fue tratada como la primera problemática, esta norma es violatoria al principio de seguridad jurídica. Como se analizó durante el primer capítulo y se amplió en el segundo, la prescripción es una de las manifestaciones de la

seguridad jurídica, cuyo objetivo es dar una terminación a las controversias jurídicas por la inacción del interesado.

Lo anterior ocasiona el artículo 54 del CNPT permita la inacción de la Administración Tributaria por el tiempo que ella desee. Según se citó a Adrián Torrealba dentro del segundo capítulo, la norma del artículo 54 CNPT puede fácilmente ocasionar que la Administración Tributaria dure cien años en resolver un recurso administrativo, pero que no haya pasado un solo día de la prescripción.

La hipótesis de investigación se enmarca en si la posición del artículo 54 del CNPT, sin contar con una norma de caducidad, ocasiona que el procedimiento determinativo perdurara a lo largo del tiempo sin tener un fin, salvo la resolución de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo. Durante la revisión de la jurisprudencia se evidenció que, en materia tributaria, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha mantenido una también su propia cuota de responsabilidad por la interpretación de las causales de interrupción de la prescripción.

De acuerdo con lo indicado en el segundo capítulo, esta interpretación judicial resulta violatoria al principio de legalidad por violentar lo dispuesto en la LGAP sobre los efectos de un acto declarado nulo y la reserva de ley, debido a que se incorporaron causales no comprendidas en el artículo 53 del CNPT al ordenamiento tributario. A su vez, tanto la jurisprudencia como el propio artículo 54 del CNPT son violatorios del principio de seguridad jurídica, pues previenen la resolución de las controversias de los contribuyentes con la Administración Tributaria.

Por ello, se considera que la hipótesis de investigación se comprobó parcialmente, ya que en realidad existen dos motivos que ocasionan el problema de investigación: la propia existencia del artículo 54 del CNPT y la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de las causales de interrupción y la incorporación de nuevas causales.

Dentro del tercer capítulo se abordaron las posibles soluciones al problema de investigación. En primer lugar, sería una propuesta de complementación de la norma del art. 54 CNPT que es de carácter especial con la norma de carácter general en el art. 53 CNPT. De esta forma sería equiparar ambas interrupciones y reanudaciones del cómputo de la prescripción a

que al igual que sucede con el art. 53 CNPT la norma especial reanuda el cómputo de la prescripción el 1 de enero del año siguiente al que el recurso administrativo fue interpuesto. Lo cual para esta solución se requeriría una reforma legislativa en ese aspecto.

La segunda de las soluciones planteadas es la resistencia en la interpretación judicial a la interpretación de su superior por parte del Tribunal Contencioso Administrativo. Sin embargo, por sí sola, esta medida no funcionaría, de manera que se está a la espera del estudio de la Sala Constitucional, en donde se examine si la jurisprudencia de la Sala Primera es o no constitucional. Como también de la interposición de la acción de inconstitucionalidad únicamente en contra del art. 54 del CNPT.

La solución anterior depende de que la Sala Constitucional declare la inconstitucionalidad del art. 54 del CNPT y de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. En mi opinión esta solución si bien podría aceptarse que soluciona la problemática de investigación únicamente con la vulneración con la interpretación dada en la línea jurisprudencial de la Sala Primera. La doctrina española citada ha sido clara de que la norma de interrupción especial de la prescripción por la interposición de los recursos administrativos es un mal necesario que debe de tenerse dentro del ordenamiento jurídico.

Por ello, se introduce una norma de caducidad como propuesta normativa con el fin de garantizar la seguridad jurídica como requisito para la existencia de la norma del art. 54 del CNPT. Esta norma de caducidad, como se estudió en el tercer capítulo, debe enmarcarse en el concepto de caducidad perención y regular expresamente que el procedimiento determinativo archivado por caducidad no ocasiona la interrupción de la prescripción en ningún momento.

Propuestas de *lege ferenda*

En virtud de lo expuesto en la presente investigación, se recomienda la modificación del art. 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como la inclusión de una norma de caducidad del procedimiento determinativo. La redacción propuesta sería la siguiente:

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 comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.

Artículo 54 bis – Caducidad del procedimiento. La Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo cuentan con un plazo perentorio de seis meses para resolver los recursos interpuestos por los contribuyentes en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria, en donde ella sea la interesada o la que hubiera iniciado de oficio el procedimiento. Ocurrido este término, a solicitud de parte o de oficio, deberá decretarse la caducidad del procedimiento administrativo.

Esta declaratoria de caducidad del procedimiento implica la pérdida de los efectos de interrupción que tienen los actos administrativos dictados dentro del procedimiento en cuestión.

En los casos de fiscalización, la Administración Tributaria podrá reiniciar las actuaciones administrativas si no ha ocurrido la prescripción de la facultad para determinar los tributos. Para ello, esta tendrá la posibilidad de utilizar todos los documentos aportados previamente como prueba para una nueva determinación tributaria.

Bibliografía

Doctrina

Artículos

Castillo Viquez, Fernando. Apuntes sobre los Tribunales Administrativos. *Revista de Ciencias Jurídicas*, no. 138 (septiembre-diciembre 2015).

García Novoa, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. *Revista Técnica Tributaria*, no. 124 (enero-marzo 2019).

Sánchez Povis, Lucio y Valverde Encarnación, Gianpierre. La caducidad del procedimiento administrativo sancionador en el Ipag. Estudio introductorio para su caracterización en el ordenamiento peruano. *Círculo de Derecho Administrativo*, no. 17 (2019). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/22166>.

Libros

Albaladejo, Manuel. *Derecho Civil II Derecho de Obligaciones Volumen primero La obligación y el contrato en general*. Barcelona: José Maria Bosch Editor S.L., 1997.

Ávila, Humberto. *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

Brenes Córdoba, Alberto. *Tratado de las obligaciones*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2010.

Domínguez Crespo, César A. *Derecho Tributario Tomo I: Teoría general y procedimientos*. México: Dofiscal Editores S.A. de C.V., 2017.

Domínguez Crespo, César A.. *Los fines extrafiscales de los tributos*. México: Editorial Porrúa, 2014.

Eseverri, Ernesto. *La Prescripción Tributaria (En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo)*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2012.

Espeche, Sebastián. *Curso de derecho financiero*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Erreius, 2019.

García Novoa, César. *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y Desafío*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2018.

García Novoa, César. *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.

Gómez Solera, Juan Manuel. *La prescripción em derecho administrative-tributario conjura conta su existencia durante el procedimiento determinativo, en setencia No. 385-F-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia*. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2012.

Haba Müller, Enrique Pedro. *Axiología jurídica fundamental: bases de valoración en el discurso jurídico: materiales para discernir en forma analítico-realista las claves retóricas de esos discursos/textos escogidos, ordenados y complementados por Enrique Pedro Haba*. San José, Costa Rica: Editorial UCR, 2016.

Hernández Valle, Rubén. *El Derecho de la constitución*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2004.

Iglesias, Juan. *Derecho romano*. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 2001.

Jinesta Lobo, Ernesto. *Tratado de derecho administrativo: Tomo I, Parte general*. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2009.

Montero Piña, Fernando. *Obligaciones*. San José, Costa Rica: Premiá Editores, 1999.

Olvera García, Jorge. *Metodología de la investigación jurídica: para la investigación de tesis de licenciatura y posgrado*. Toluca, Edo. de México: Universidad Autónoma del Estado de México, 2015.

Ortiz Ortiz, Eduardo. *Tesis de Derecho Administrativo, Tomo II*. Colombia: Editorial Stradtman, 2002.

Pérez Vargas, Víctor. *Derecho Privado*. San José, Costa Rica: 2013.

Picado León, Jonatán. *Prescripción en la jurisprudencia civil y comercial*. San José, Costa Rica: IJSA, 2012.

Pitten Velloso, Andrei. *El principio de igualdad tributaria. De la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*. Lisboa: Jurúa Editorial, 2010.

Taviera Torres, Heleno. *Derecho constitucional tributario y seguridad jurídica*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Marcial Pons, 2018.

Torrealba Navas, Adrián. *Cuadernos de Derecho Tributario Costarricense No. 8: Extinción y Garantías de la Obligación Tributaria*. San José, Costa Rica: Impositus, 2016.

Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

Torrealba Navas, Adrián. *Derecho tributario: parte general*. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2009.

Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario Tomo II: Derecho Tributario Formal*. San José, Costa Rica: Impositus, 2009.

Torrealba Navas, Federico. *Principios del Derecho Privado: Obligaciones*. San José, Costa Rica: T. Navas F., 2019.

Página web

Real Academia Española. "Diccionario de la lengua Española. Recuperado el 7 de abril de 2020.
<https://dle.rae.es>

Legislación y normativa

Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, 3 de mayo de 1971.

Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Ley de Jurisdicción Constitucional*, 19 de octubre de 1989.

Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Ley General de Administración Pública*, 2 de mayo de 1971.

Cortes Generales, *Ley General Tributaria 58/2003*, 17 de diciembre del 2003.

Dirección General de Tributación, *Oficio 567-2014*, 17 de junio de 2014.

Poder Ejecutivo de Costa Rica, *Reglamento de organización, funciones y procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo No. 32249*, 9 de marzo del 2005.

Poder Ejecutivo de Costa Rica, *Reglamento de Procedimiento Tributario Decreto Ejecutivo 41330-H*, 6 de julio del 2018.

Jurisprudencia

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *11981-2016 de las 9:30 horas del 24 de agosto del 2016*.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *13850-2008 de las 14:37 horas del 17 de septiembre del 2008*.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *15711-2005 de las 14:50 horas del 16 de noviembre del 2005*.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *6489-93 de las 10:24 horas del 9 de diciembre de 1993*.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *878-200 de las 16:12 horas del 26 de enero del 2020*.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, *8857-2020*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *120 de las 15:00 horas del 29 de julio de 1992*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *139-1998 de las 14:10 horas del 23 de diciembre de 1998*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *1461-2010 de las 11:20 horas del 25 de noviembre del 2010*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *1520-F-S1-2010 de las 9:10 horas del 16 de noviembre del 2010*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *1439-F-S1-2011 de las 9:20 horas del 24 de noviembre del 2011*.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *300-F-S1-2018 de las 13:30 horas del 5 de abril del 2018.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *385-2006 de las 9:40 horas del 28 de junio del 2006.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *462-F-S1-2017 de las 13:50 horas del 4 de mayo del 2017.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *52-1997 de las 15:20 horas del 27 de junio de 1997.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *555-F-S1-2012 de las 9:35 horas del 10 de mayo del 2012.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *759-2016 de las 10:15 horas del 14 de julio del 2016.*

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, *836-F-S1-2018 de las 9:45 horas del 4 de octubre del 2018.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, *038-2013 de las 10:00 horas del 15 de mayo del 2013.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, *1-2009 de las 13:00 horas del 16 de enero del 2009.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, *54-2016-VII de las 11:00 horas del 8 de junio del 2016.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, *94-2009-VII de las 14:00 horas del 30 de septiembre de 2009.*

Tribunal Contencioso Administrativo Sección Sexta, *111-2018 de las 16:00 horas del 18 de septiembre de 2018.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *126-2015-VI de las 16:20 horas del 29 de julio del 2015.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *130-2018-VI de las 15:00 horas del 26 de octubre del 2018.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *49-2020-VI de las 15:45 horas del 20 de abril del 2020.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *65-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *96-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020.*

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, *fallo 128-2020-VI de las 14:10 horas del 29 de septiembre del 2020.*

Tribunal Fiscal Administrativo, *fallo 067-P-2020 de las 9:05 horas del 12 de marzo del 2020.*

Escritos judiciales

Torrealba Navas, Adrián. *Escrito de coadyuvancia a la acción de inconstitucionalidad, expediente judicial 20-021801-1027-CA.*

Torrealba Navas, Adrián. *Escrito de interposición de demanda P. en contra del Estado, expediente judicial 20-005466-1027-CA.*

Torrealba Navas, Adrián. *Escrito de interposición de réplica a la contestación de la demanda del Estado, expediente judicial 21-003623-1027-CA.*