

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
SISTEMA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

“LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: UN ENFOQUE CRÍTICO A LA
JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE
JUSTICIA”.

Trabajo final de investigación aplicada sometido a la consideración de la Comisión
del Programa de Estudios de Posgrado en Derecho para optar al grado y título de
Maestría Profesional en Derecho Público

LUIS ALEJANDRO SEGURA SÁNCHEZ

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica

2022

DEDICATORIA

A Johanna y Anayansi, quienes durante seis años me han guiado e instruido en mi desarrollo profesional. Este trabajo final de investigación aplicada es el resultado de sus enseñanzas y proceso de formación, por lo que, vaya donde vaya, siempre voy a estar eternamente agradecido.

AGRADECIMIENTOS

A Diego Salto, por su apoyo y recomendaciones en la presente investigación.

A Roberto Garita, por cada clase recibida en la Maestría que terminó aportando implícitamente a esta investigación.

Este trabajo final de investigación aplicada fue aceptado por la Comisión del Programa de Estudios de Posgrado en Derecho de la Universidad de Costa Rica, como requisito parcial para optar al grado y título de Maestría Profesional en Derecho Público.

Dr. Andrei Cambroner Torres
**Representante de la Decana
Sistema de Estudios de Posgrado**

Dr. Diego Salto van der Laat
Profesor Guía

Dr. Rafael González Ballar
Lector

M. Sc. Roberto Garita Navarro
Lector

M. Sc. Alonso Núñez Quesada
Representante Programa de Posgrado en Derecho

Luis Alejandro Segura Sánchez
Sustentante

Tabla de Contenidos

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
HOJA DE APROBACIÓN	iv
LISTA DE CUADROS.....	viii
LISTA DE FIGURAS.....	ix
ABREVIATURAS.....	x
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. DESATENCIÓN DE DICHO INSTITUTO POR PARTE DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	4
Sección Primera: Prescripción en materia tributaria.....	5
A. Aplicación de la prescripción en procedimientos determinativos	12
B. Aplicación de la prescripción en procedimientos sancionadores	40
C. Aplicación de la prescripción para exigir el cobro de la deuda líquida y exigible.....	61
Segunda Sección: De un aislado antecedente a jurisprudencia.....	67
CAPÍTULO II: CONSECUENCIAS DE LA INTERPRETACIÓN BRINDADA POR LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	80
Sección Primera: Desconocimiento de los efectos de la nulidad absoluta del acto administrativo	80
Sección Segunda: Infracción a principios de orden constitucional.....	92
A. Principio de reserva de ley.....	94
B. Principio de seguridad jurídica.....	98

C. Principio de razonabilidad.....	105
D. Principio tutela administrativa y judicial efectiva	108
CAPÍTULO III: APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.	114
Sección Primera: De la teoría a casos concretos.....	114
A. Persona Jurídica Uno S.A.....	114
B. Persona Jurídica Dos S.A.	118
C. Persona Jurídica Tres S.A.	122
D. Persona Jurídica Cuatro S.A.....	125
E. Persona Jurídica Cinco S.A.	127
F. Persona Jurídica Seis S.A.	130
Sección Segunda: Conclusiones del análisis de fuentes empíricas	133
CAPÍTULO IV: PROPUESTAS PARA MEJORAR LA COMPRENSIÓN Y APLICACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.	137
Sección Primera: Acción de inconstitucionalidad contra la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	138
Sección Segunda: Reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios.	146
CONCLUSIONES.....	155
BIBLIOGRAFÍA.....	157

RESUMEN: El presente trabajo se aboca al estudio del instituto de la prescripción en materia tributaria, concretamente su aplicación en procedimientos determinativos, sancionadores y de cobro iniciados por la Administración Tributaria. Abordada su aplicación en tales procedimientos, se procede a analizar una serie de antecedentes judiciales emitidos por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que han desaplicado dicho instituto y con ello han otorgado facultades virtualmente perpetuas a las autoridades tributarias para fiscalizar contribuyentes. Todo lo anterior, conllevará el planteamiento soluciones a la problemática encontrada.

ABSTRACT: The present paper focuses on the study of the statute of limitations in tax matters, specifically its application in determinative, sanctioning and collection proceedings initiated by the Tax Administration. Once its application in such procedures has been addressed, it will analyze a series of judicial precedents issued by the First Chamber of the Supreme Court of Justice that have disappplied such institute and thus have granted virtually perpetual powers to the tax authorities to audit taxpayers. All the above will lead to propose solutions to the problems encountered.

LISTA DE CUADROS

Cuadro No. 1: p. 44

Cuadro No. 2: p. 57

LISTA DE FIGURAS

Figura No. 1: p. 20

Figura No. 2: p. 21

Figura No. 3: p. 52

Figura No. 4 p. 53

ABREVIATURAS

ALO:	Acto de Liquidación de Oficio
ATSJO:	Administración Tributaria de San José Oeste
CNPT:	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
CNP:	Consejo Nacional de Producción
CPCA:	Código Procesal Contencioso Administrativo
DGCN:	Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales
DGH:	Dirección General de Hacienda
DGT:	Dirección General de Tributación
IDA:	Instituto de Desarrollo Agrario
ISR:	Impuesto sobre la Renta
INDER:	Instituto de Desarrollo Rural
LGAP:	Ley General de la Administración Pública
LGT:	Ley General Tributaria
LJC:	Ley de Jurisdicción Constitucional
PGR:	Procuraduría General de la República
RPT:	Reglamento de Procedimiento Tributario
TCA:	Tribunal Contencioso Administrativo
TFA:	Tribunal Fiscal Administrativo



UNIVERSIDAD DE
COSTA RICA

SEP Sistema de
Estudios de Posgrado

Autorización para digitalización y comunicación pública de Trabajos Finales de Graduación del Sistema de Estudios de Posgrado en el Repositorio Institucional de la Universidad de Costa Rica.

Yo, _____, con cédula de identidad _____, en mi condición de autor del TFG titulado _____

Autorizo a la Universidad de Costa Rica para digitalizar y hacer divulgación pública de forma gratuita de dicho TFG a través del Repositorio Institucional u otro medio electrónico, para ser puesto a disposición del público según lo que establezca el Sistema de Estudios de Posgrado. **SI** **NO** *

*En caso de la negativa favor indicar el tiempo de restricción: _____ año (s).

Este Trabajo Final de Graduación será publicado en formato PDF, o en el formato que en el momento se establezca, de tal forma que el acceso al mismo sea libre, con el fin de permitir la consulta e impresión, pero no su modificación.

Manifiesto que mi Trabajo Final de Graduación fue debidamente subido al sistema digital Kerwá y su contenido corresponde al documento original que sirvió para la obtención de mi título, y que su información no infringe ni violenta ningún derecho a terceros. El TFG además cuenta con el visto bueno de mi Director (a) de Tesis o Tutor (a) y cumplió con lo establecido en la revisión del Formato por parte del Sistema de Estudios de Posgrado.

FIRMA ESTUDIANTE

Nota: El presente documento constituye una declaración jurada, cuyos alcances aseguran a la Universidad, que su contenido sea tomado como cierto. Su importancia radica en que permite abreviar procedimientos administrativos, y al mismo tiempo genera una responsabilidad legal para que quien declare contrario a la verdad de lo que manifiesta, puede como consecuencia, enfrentar un proceso penal por delito de perjurio, tipificado en el artículo 318 de nuestro Código Penal. Lo anterior implica que el estudiante se vea forzado a realizar su mayor esfuerzo para que no sólo incluya información veraz en la Licencia de Publicación, sino que también realice diligentemente la gestión de subir el documento correcto en la plataforma digital Kerwá.

INTRODUCCIÓN

Un primer antecedente del año 2006, otro dictado seis años después, dos más surgidos en 2018 y uno último del 2020, todos emanados desde la competencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia – hoy día entendidos como jurisprudencia en los términos del artículo 9 del Código Civil – son la razón principal que motivan el presente trabajo. Conforme se desarrolle la investigación, podrá observarse que a partir de dichos antecedentes emergen una serie de problemas que resulta de interés analizar, enfrentar y solucionar, pues una actitud pasiva e inerte ante la interpretación de esa Sala de Casación solo provoca detrimento al ordenamiento jurídico tributario.

A juicio personal, el asunto que merece más discusión y sobre la cual giran el resto de temas, es la relativa al instituto o la figura de la prescripción. Y es que si bien este ha sido comentado por vasta doctrina de manera general, su aplicación y comprensión en Derecho Tributario, concretamente en nuestro ordenamiento jurídico, no ha sido ampliamente desarrollado. Aun hoy, cincuenta años después de la aprobación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, su desconocimiento – que abarca desde las tipologías, cómputos de plazos o causales interruptoras – es continuo en vía administrativa por parte de la Administración Tributaria y el TFA.

Insuficiencia intelectual que no se ha quedado en los estrados de la autoridad fiscal, sino que ha encontrado sustento y se ha visto fortalecida, como se mencionó, por criterios reiterados del órgano encargado de dirimir en forma definitiva los asuntos de naturaleza tributaria. De esta forma, lo que parecía ser en 2006 un pronunciamiento aislado que no causaría mayores perjuicios en la situación jurídica de los sujetos pasivos (en adelante referidos también como obligados tributarios o contribuyentes), hoy día ha provocado que la Administración Tributaria encuentre sustento para reiniciar procedimientos determinativos que se encuentran

sobradamente prescritos.

Corolario de lo anterior, actuaciones de comprobación e investigación que debían concluir en vía administrativa de manera célere, eficiente y dentro de un plazo razonable, en atención a los derechos e intereses legítimos del contribuyente, hoy día alcanzan intervalos de tiempo que fácilmente pueden superar los diez años. Esta situación, no crea más que un escenario de incerteza e incertidumbre jurídica que en nada contribuye a la operación económica y comercial de los obligados tributarios, los cuales son finalmente los sujetos encargados de contribuir para que el Estado pueda cubrir las necesidades públicas.

Por esta razón, es que resulta indispensable estudiar a fondo las distintas tipologías de prescripción tributaria que encuentran regulación en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero con especial énfasis en la potestad determinativa, sancionatoria y cobratoria que ostenta la Administración Tributaria. Especial interés merece este aspecto, en el tanto cada vez es más común encontrar equívocas posturas en vía administrativa y jurisdiccional que confunden tales facultades, las cuales, como se verá, tienen diversas características y persiguen distintos fines.

Posterior a ello, será necesario analizar de manera descriptiva y analítica cada una de las sentencias que compete la investigación en curso, a efectos de observar como con el transcurso de los años un aislado antecedente se convirtió en jurisprudencia. Solo de esta forma, será posible desentrañar la interpretación esgrimida por Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia para así evidenciar sus yerros y ambigüedades.

Cumplido dicho objetivo, podrá profundizarse en las consecuencias legales y constitucionales que produce el razonamiento reiterado de dicho órgano colegiado en el ordenamiento jurídico costarricense, lo cual implica revisar la teoría de las

nulidades del acto administrativo, concretamente los efectos que produce el grado de invalidez absoluta y una serie de principios formales de orden constitucional que, en principio, son violentados por esa Sala de Casación.

Sin embargo, a efectos de precisar tales repercusiones, la investigación no se limitará a la exposición de elementos meramente teóricos mediante el examen de fuentes formales. Por el contrario, a través del diagnóstico de supuestos empíricos – casos prácticos, reales y concretos que he tenido la oportunidad de analizar en mi experiencia profesional – se pretende demostrar la severa afectación que trae consigo la interpretación de esa Sala de Casación a la esfera jurídica de los contribuyentes.

Después de todo ello, se brindarán una serie de recomendaciones y sugerencias que pretenden guiar el camino que debe seguirse para poner fin a las arbitrariedades que hoy día comete la Administración Tributaria cuando fiscaliza o sanciona a sujetos pasivos. Al margen de lo anterior, como ya se advirtió, el propósito de la investigación no se limitará estrictamente a censurar y atacar la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sino mostrar postura respecto a la prescripción en materia tributaria, punto que considero vital para el objetivo que persigue este ensayo.

Como consecuencia de lo indicado, mediante la combinación de un método descriptivo y deductivo, que incorpora el análisis de doctrina, normativa y jurisprudencia, con especial énfasis en las Resoluciones No. 385-F- 2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018, No. 836-F-S1-2018 y No. 2600-F-S1-2020 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se buscará identificar las falencias del razonamiento del instituto de la prescripción que realiza dicha Sala de Casación. Lo anterior, con el propósito de plantear soluciones o algún plan de acción que permita solventar los problemas que ese raciocinio provoca al ordenamiento jurídico.

CAPÍTULO I: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. DESATENCIÓN DE DICHO INSTITUTO POR PARTE DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

Más allá del desarrollo conceptual que se ha construido en torno al instituto de la prescripción, actualmente existe en el ordenamiento jurídico costarricense, concretamente en materia fiscal, una discusión en curso sobre su inobservancia en procedimientos determinativos iniciados de oficio por parte de la Administración Tributaria y validados posteriormente por el TFA, órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización encargado de dirimir asuntos en materia tributaria de forma definitiva en vía administrativa.

Amparada en los precedentes de esa Sala de Casación, la Administración Tributaria ha optado por reiniciar, hasta en más de dos ocasiones, actuaciones de comprobación e investigación que se encuentran sobradamente prescritas. Según se analizará más adelante con mayor profundidad, la postura de esa Sala de Casación se fundamenta en la premisa de que el conocimiento formal por parte del obligado tributario de la acción cobratoria que ejerce la Administración elimina el estado de incertidumbre producido en el tiempo, razón por la cual, han mencionado los (as) señores (as) Magistrados (as) y ex Magistrados (as), aun y cuando un acto administrativo haya sido anulado por cualesquier razón, el efecto interruptor de la prescripción tributaria se mantiene.

Es menester acotar que la interpretación de ese órgano colegiado no solo responde a una equívoca lectura y errada comprensión de los artículos 53 y 54 del CNPT, sino que también demuestra un abordaje impreciso de la prescripción en materia tributaria al mezclar tipos de facultades de la Administración. Al fin de cuentas, el entendimiento de estas normas se alcanza mejor analizando separadamente el funcionamiento de la prescripción en cada uno de los derechos o

facultades que ostenta la autoridad fiscal¹, pero para ello es necesario comenzar por el inicio.

Sección Primera: Prescripción en materia tributaria

El problema de la prescripción, ha apuntado el profesor Pérez Vargas, radica en que con el transcurso del tiempo, unido con la inercia del sujeto activo de la obligación, se desarrolla una creciente situación de incerteza – inseguridad jurídica – que es necesario remediar mediante el establecimiento de un límite temporal². Como categoría general del Derecho, el objeto de la prescripción en el Código Civil suele acuñarse a las acciones, que de acuerdo con una de las definiciones más clásicas, constituyen el poder jurídico de promover el ejercicio de la jurisdicción para instar la tutela de un derecho subjetivo³.

Así, no resulta exagerado afirmar que la prescripción es una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica⁴, elementos que necesariamente debe considerar la persona juzgadora al momento de resolver un asunto en particular. Al margen de su concepción tradicionalista originada en el Derecho Privado (constitutiva de adquisición⁵ y extintiva de derechos⁶), debe señalarse que el instituto de la prescripción fue posteriormente adoptado y adaptado al Derecho Público, y más recientemente desarrollado al ámbito del Derecho Tributario⁷, en el cual, sin lugar dudas, adquiere una connotación liberatoria o

¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 309.

² Víctor Pérez Vargas, *Derecho Privado* (San José: Litografía e Imprenta LIL, S.A., 2013), p. 277.

³ César García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011), p. 19.

⁴ *Ibidem*, 31.

⁵ Véase el artículo 853 del Código Civil.

⁶ Véase el artículo 865 del Código Civil.

⁷ Francisco de Asís García Sarabia, "Los Efectos del Transcurso del Tiempo para la Administración en los Procedimientos Tributarios", (Tesis Doctoral, Universidad de Murcia, Facultad de Derecho, 2016), p. 358.

negativa al perderse un derecho por el decurso del tiempo.

Por esta razón, destaca Rodrigo Machicao, la prescripción tiende a extinguir acciones o derechos que van unidos al ejercicio de otras acciones o derechos, o a la consolidación de estos últimos, en ambos casos, por el transcurso del tiempo⁸. En sentido similar y en un trabajo elaborado para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el juez argentino Carlos María Folco subrayó que la prescripción liberatoria es la única aplicable al campo de tributario, la cual opera ante la inacción del acreedor dentro del plazo legalmente establecido según la naturaleza de la obligación y se caracteriza por la pérdida de la acción o del derecho del acreedor para exigir al deudor precisamente el cumplimiento de la obligación⁹.

Para el caso bajo estudio, deberá entenderse que es la Administración Tributaria quien pierde una acción o derecho sobre el contribuyente u obligado tributario, términos que como veremos son utilizados en el CNPT respecto a sus facultades. En tal sentido, no debe olvidarse que el artículo 66 del LGAP estipula que las potestades de imperio y su ejercicio serán irrenunciables, intransmisibles e imprescriptibles, por lo que lo correcto es indicar que la prescripción tiene como efecto la extinción de una acción o facultad de la Administración Tributaria¹⁰.

Bajo esa misma línea se ha pronunciado el jurista español Pérez Royo, al

⁸ Jaime Rodrigo Machicao, *La prescripción de la obligación tributaria. El tributo y su aplicación en el siglo XX* (Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, S.A., 2008), p. 1643.

⁹ Carlos María Folco y otros, *Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica* (Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020) p.169.

¹⁰ Haciendo alusión a una obra de Rafael Caballero Sánchez, el jurista García Novoa señaló: “Lo característico de la potestad es que la misma no se traduce en pretensiones concretas frente a sujetos obligados sino que procede directamente del ordenamiento y tiene un carácter genérico, referido simplemente a un ámbito de actuación posible. Por eso el efecto de la prescripción por el transcurso del tiempo sobre esas posibilidades de actuación no supone (a diferencia de lo que ocurre con las facultades que constituyen el contenido de derechos subjetivos) la prescripción de la potestad. César García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011), p. 97.

indicar que la prescripción sirve como “*uno de los medios de extinción de los derechos y acciones por el transcurso del tiempo, o mejor dicho, por la pasividad o inacción del titular*”, siendo posible la existencia de prescripción para acciones tales como: la liquidación de la deuda tributaria, la determinación de la deuda, solicitudes de devolución de tributos o el ejercicio de acciones tendientes a imponer infracciones administrativas¹¹. Dicha postura que es congruente con lo preceptuado por el ordenamiento jurídico costarricense según se verá en párrafos seguidos.

Corolario de lo anterior, comenta García Sarabia en su tesis doctoral para la Universidad de Murcia, la finalidad de la prescripción es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable a efectos de que el sujeto pasivo no quede indefinidamente a merced de la actuación de la Administración¹². Así pues, como forma de extinción de la obligación tributaria, la prescripción es la segunda en importancia después del pago¹³.

De acuerdo con lo anterior, la Sala Constitucional ha reconocido que la prescripción, como instrumento que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo alcanzado, ayuda a que las situaciones jurídicas consumadas no se mantengan en un estado precario¹⁴. Por más irónico que parezca, ese fin de

¹¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 307-308

¹² Francisco de Asís García Sarabia, “Los Efectos del Transcurso del Tiempo para la Administración en los Procedimientos Tributarios”, (Tesis Doctoral, Universidad de Murcia, Facultad de Derecho, 2016), p. 359.

¹³ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México DF: Editorial Porrúa, S.A. de CV. 2014), p. 329.

¹⁴ De forma expresa, ha reconocido dicho Tribunal: “(...) *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*”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 878-2000.

certeza que persigue la prescripción fue también reconocido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia que dio origen al problema que aborda este ensayo, pues previo a exponer su desafortunada postura sobre el efecto interruptor que mantienen los actos administrativos declarados absolutamente nulos, remitió a un antecedente de 1992 en que afirmó que la prescripción fue creada para tutelar el orden social y la seguridad jurídica¹⁵.

Lo indicado hasta ahora permite evidenciar que el objetivo que persigue la figura de la prescripción es brindar certeza jurídica a los contribuyentes, a efectos de no colocarlos en estados de incertidumbre donde se desconozcan las acciones que pueda tomar la Administración Tributaria en su contra. Precisamente por lo anterior, el ordenamiento jurídico tributario reconoce a ese instituto como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria, lo cual supone delimitar – a un tiempo previamente definido – el plazo con que cuentan las autoridades para ejercer sus facultades.

Después de todo, con el acaecimiento de la prescripción, se dice, la Administración Tributaria pierde la facultad de ejercer su acción y cualquier intento de hacerlo carecerá de validez¹⁶. De ahí que, es posible afirmar, la prescripción confiere prevalencia a la seguridad frente a la justicia, pues un análisis limitado a esta última abogaría por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de deberes formales o materiales¹⁷, contrario a la seguridad jurídica,

¹⁵ “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”. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 120-1992, reiterado en Resolución No. 385-F-2006.

¹⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 311.

¹⁷ Cesar García Novoa, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos

que como se dijo, promueve que los obligados tributarios no desarrollen su actividad generadora de ingresos en ambientes inestables para su situación jurídica.

Sin perjuicio de lo anterior, debe acotarse que la doctrina suele mencionar que la prescripción en materia tributaria ostenta elementos configuradores que permiten su acaecimiento, identificados comúnmente como el transcurso del tiempo y la pasividad o inactividad del acreedor tributario¹⁸ La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia¹⁹ y el TCA²⁰ han sumado un factor adicional, sea que el titular del derecho la solicite y la haga valer, pues en atención al principio de legalidad y contrario con lo que sucede con el instituto de la caducidad y al menos en nuestro ordenamiento jurídico²¹, la prescripción tributaria no puede ser considerada de oficio²².

Por ende, el efecto liberatorio surge a la vida jurídica en el momento en que se manifiesta una inercia del titular de un derecho en su ejercicio (la potestad administrativa para determinar una obligación tributaria, cobrar o sancionar una conducta), transcurre el tiempo fijado por el ordenamiento jurídico en esa inercia y, además, es alegado por el obligado tributario. Ese efecto extintivo, según se

aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria*, No. 124 (2019) p. 71.

¹⁸ Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2003), 402.

Eduardo Barrachina Juan, “La interrupción de la prescripción tributaria”, *Gaceta Fiscal No. 97* (1992), p. 221-222.

Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 307-308.

Javier Lasarte Álvarez y otros, *Manual General de Derecho Tributario. Parte General. Tomo Primero y Segundo* (Granada: Comares, S.L., 1998), 486-487.

¹⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 012-1992.

²⁰ La Sección Sexta del TCA lo ha reconocido en sus Sentencias No. 126-2015, No. 111-2018 y No. 049-2020.

²¹ A modo de ejemplo, el artículo 69.2 de la Ley General Tributaria de España establece: “2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”.

²² Así lo reconoció la PGR al indicar: “La Procuraduría General en otras oportunidades ha sostenido el criterio de que, en atención al Principio de Legalidad, la Administración no puede declarar de oficio la prescripción de tributos, sino que la misma únicamente puede operar a instancia de parte u en caso de que la misma proceda, debe ser declarada mediante resolución de la Administración Tributaria”. Procuraduría General de la República, Dictamen No. C-383-2005.

mencionó previamente, suprime la acción de la Administración respecto a una facultad que pretenda ejercer en contra del sujeto pasivo.

En nuestro ordenamiento jurídico es el artículo 35 del CNPT que introduce a la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria, misma que, en palabras de Falcon y Tella, no encuentra una única dimensión. Por el contrario, son múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo²³, de ahí que, como se apuntó al inicio del presente capítulo, la mejor forma de comprender su funcionamiento es analizar separadamente cada una de sus vertientes.

Así las cosas, el CNPT recoge al menos cinco facetas: (a) la prescripción de la acción de repetición incluida en el numeral 43 del mismo cuerpo normativo, (b) la prescripción de la acción de la Administración para determinar tributos regulada entre los artículos 51 al 56 CNPT, (c) la prescripción para exigir el pago de tributos, intereses o multas del ordinal 51, que debe integrarse con el 54, aplicable cuando la deuda es líquida y exigible, (d) la prescripción de la acción de la Administración para aplicar sanciones administrativas de los numerales 73 y 74 del CNPT y, (e) la prescripción de los delitos tributarios cubierta en el 91 de la misma ley.

Normalmente tiende a asimilarse, o confundirse, la potestad determinativa de la Administración Tributaria con el derecho para exigir el pago de adeudos líquidos y exigibles²⁴, es decir, para el cobro y ejecución de sumas adeudadas, pero lo cierto es

²³ Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria* (La Ley, Madrid, 1992), p. 27.

²⁴ A modo de ejemplo, la PGR manifestó que "(...) en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se regulan diferentes presupuestos de prescripción que el legislador pretende encasillar en el simplismo dogmático, de que tal instituto es una forma de extinción de la deuda tributaria, cuando en realidad no es así, ya que no solo está sujeto a prescripción las facultades de determinación de la obligación tributaria y su acción cobratoria, sino también la acción sancionatoria de la administración y la acción para exigir la devolución de las sumas indebidamente pagadas, o pagadas en exceso... el artículo 43 establece la prescripción del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagadas indebidamente, por pagos en exceso,

que ambas responden a facultades con características y etapas distintas. Dicho error no solo es un tema que atañe a la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sino que también es común observarlo en vía administrativa²⁵ y en ordenamientos jurídicos de países como México²⁶ o España²⁷, donde suele hacerse dicha advertencia.

Al menos en nuestro ordenamiento jurídico no siempre un procedimiento determinativo concluye con una acción cobratoria de la autoridad fiscal, pues bien puede ocurrir que el procedimiento adquiera firmeza con un resultado desfavorable para el obligado tributario y este pague el adeudo correspondiente dentro del plazo de treinta días hábiles que establece la norma²⁸, o que el procedimiento adquiera firmeza con un resultado favorable a su esfera jurídica (se anulen los ajustes practicados) y sea innecesario cancelar suma alguna.

Además, es importante agregar que la acción cobratoria también aplica para exigir el pago de multas derivadas de procedimientos sancionadores²⁹, es decir, no se limita estrictamente a la facultad determinativa de la Administración, hecho que

recargos o multas (...). Procuraduría General de la República, Dictamen No. C-343-2004.

²⁵ En el Fallo No. 587-P-2021 el TFA consideró que la resolución determinativa es un acto administrativo tendiente a ejecutar el cobro la deuda y por lo tanto encaja dentro del supuesto del inciso e) del artículo 53 del CNPT.

²⁶ *“La Sala Superior ha incurrido en el error de confundir el plazo que tiene la autoridad para determinar un crédito fiscal, con el plazo que tiene para su cobro una vez que lo ha notificado legalmente”*. Emilio Margáin Manautou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México DF: Editorial Porrúa, S.A. de CV., 2014), p. 337.

²⁷ *“Una de las alteraciones más importantes que introducimos en el orden de exposición a seguir en esta obra es precisamente el relativo al examen de la prescripción (...) La nueva LGT, al igual que hacía la original, trata de la prescripción de los diferentes derechos y acciones que aparecen en la aplicación de los tributos, en el Capítulo dedicado al pago y extinción de la deuda, concretamente en los artículos 66 al 82”*. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 309.

²⁸ Treinta días hábiles a partir de la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación, en consonancia con el artículo 40 del CNPT.

²⁹ *“También está sujeta a prescripción la acción para imponer sanciones y la relativa al cobro de las multas impuestas o al cumplimiento de las otras sanciones”*. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 308.

desconoce la segunda oración del artículo 51 del CNPT al indicar que “*igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses*”. Lo precedente, trae consigo un vacío normativo que es necesario subsanar mediante una reforma legal, sea modificando dicho artículo o el numeral 74 del mismo texto legal que regula el plazo de prescripción para que la Administración ejerza su acción sancionatoria, pero sobre ese tema se ahondará después.

Como se analizará en otros apartados de esta obra a partir de la descripción de los antecedentes en cuestión y de fuentes empíricas, el problema acaecida en virtud de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia suscita mayoritariamente en la primera de las vertientes antes descritas, trátase de procedimientos determinativos iniciados de oficio por la Administración. No obstante, debe aclararse, la misma situación se podría extrapolar, si bien en menor medida, en procedimientos sancionadores que buscan castigar alguna conducta de los contribuyentes, sea por acciones u omisiones cometidas.

De seguido se analizará la aplicación de la prescripción para cada una de las tipologías mencionadas de manera independiente, excluyendo del análisis la prescripción del derecho de repetición con que cuenta el sujeto pasivo y la relativa a delitos tributarios que no resultan de mayor interés para la investigación en curso.

A. Aplicación de la prescripción en procedimientos determinativos

El artículo 51 del CNPT establece por sí solo dos clases de prescripción en materia fiscal, una respecto a la acción de la Administración para determinar obligaciones tributarias y otra relativa a su facultad para cobrar y ejecutar los adeudos o sumas líquidas y exigibles. Según se estudiará a *posteriori*, dicha distinción es importante debido a que no es poco frecuente que las autoridades fiscales y los Tribunales de justicia equiparen ambas categorías como una sola, yerro que precisamente comete la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sus

antecedentes cuando concluye que el sujeto pasivo “tiene pleno conocimiento de la gestión cobratoria que le realiza la Administración Tributaria”.

Por el momento, es menester acotar que la primera oración del numeral 51 del CNPT señala que *“la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años”*, frase que debe entenderse en referencia a las facultades de comprobación e investigación que ostenta la Administración Tributaria para velar por una correcta percepción, fiscalización y control de los tributos. Así, cuando un sujeto suele indicar que está siendo objeto de una fiscalización, en realidad significa que la Administración le está practicando una determinación de oficio con base en los artículos 124, 125, 126 y 144 del CNPT.

Al ostentar carácter autoliquidativo el sistema tributario costarricense, es el contribuyente quien lleva la iniciativa de determinar el impuesto a cancelar y por lo tanto debe cumplir con la obligación tributaria una vez ocurridos los hechos generadores establecidos en las respectivas leyes. Cuando ello no suceda, o se haga de manera irregular, la Administración podrá determinar de oficio la obligación, *“sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación”*³⁰.

La determinación de oficio, añade el numeral 126 del CNPT, será previa o definitiva. De esta forma, deberá entenderse como procedimientos de liquidaciones definitivas *“todas las practicadas mediante la comprobación por parte de los órganos de la fiscalización, de los hechos imponibles y su valoración, exista o no liquidación previa”*, mientras que liquidaciones previas serán todas las demás.

Como se indicó, la regla general que establece la ley es que las autoridades fiscales cuentan con un plazo máximo de cuatro años para determinar una cuota

³⁰ Así lo indica el artículo 124 del CNPT.

tributaria adicional a cancelar de un impuesto que no haya sido ingresado al fisco correctamente, sea porque no se hayan presentado las respectivas declaraciones juradas o cuando las presentadas incluyan información falsa, ilegal o incompleta. Consumado dicho plazo y si no ha existido ninguna causal de interrupción, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria prescribirá.

Lo anterior, a menos que se esté en presencia de contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración, o aquellos que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas, para los cuales el plazo de prescripción se extiende a diez años. Trátese de cuatro o diez años, el plazo de prescripción debe contarse a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que el tributo debió pagarse³¹ y su curso se interrumpe únicamente por una serie de causales expresamente taxativas^{32 33} que contemplan los artículos 53 y 54 del CNPT, lo cual no es más que una forma mantener vigente la facultad o acción de la Administración.

Debe señalarse que el artículo 53 del CNPT utiliza en su epígrafe la frase *“interrupción o suspensión de la prescripción”*, pero inmediatamente indica que *“el curso de la prescripción se interrumpe por la siguientes causas”*, por lo que debe entenderse que dicha norma no incluye causal alguna de suspensión del cómputo de la prescripción y esto se puede inferir incluso del contenido del artículo. Lo anterior es relevante en el tanto la interrupción obliga a iniciar nuevamente el cómputo del plazo, es decir, vuelve a correr desde cero sin que pueda volverse a computar el que

³¹ Véase el artículo 52 del CNPT.

³² *“Para que opere la interrupción basta con que se dé cualquiera de esos supuestos, que son taxativos y como tales, excluyentes de cualquier otro que no esté contemplado por la ley, por tanto, no pueden ser objeto de interpretación extensiva o analógica”*. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 131-F-2006.

³³ El TCA ha indicado que tales supuestos *“no permiten la interpretación extensiva, pues si la prescripción como figura liberatoria se encuentra afecta a la reserva legal, igual camino deben transitar aquellas hipótesis mencionadas que inciden en el nuevo cómputo del plazo o de su continuación”*. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 111-2018.

anteriormente había transcurrido, mientras que con la suspensión no se inutiliza el plazo transcurrido, sino que solamente se detiene y cuando se retoma el cómputo, inicia a partir del momento en que se detuvo considerando lo ya corrido³⁴.

Resulta esencial aclarar que únicamente se conoce una excepción a la anterior regla y se trata de una causal interruptora de la prescripción que se encuentra tipificada en el artículo 47 de la Ley No. 7293 denominada “*Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones*”, según el cual suspende el plazo de prescripción de la determinación y cobro de los tributos la emisión del acto administrativo declaratorio de una exención. Vale mencionar, dicho asunto no ha sido más que discutido en un aislado antecedente de la jurisdicción contenciosa-administrativa en que se analizaban los presupuestos de lesividad de un proceso de conocimiento³⁵.

Retomando las causales taxativas de interrupción de la prescripción incluidas en el numeral 53, estas son: la notificación del inicio de actuaciones de fiscalización, notificación del acto final del procedimiento para el caso exclusivo de liquidaciones previas, la determinación del tributo por parte del sujeto pasivo, el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor, el pedido de aplazamiento y fraccionamientos de pago, la notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda, la interposición de una petición tributaria en los términos del artículo 102 del CNPT³⁶ y la interposición de recursos contra resoluciones administrativas, siempre que el respectivo acto administrativo quede en firme. De seguido, se profundizada en cada una de estas.

³⁴ Sussy Calvo Solís, “La aplicación del incremento patrimonial no justificado en el proceso de fiscalización tributaria costarricense”, (Tesis Doctoral, Universidad de Castilla- La Mancha, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2019), p. 100.

³⁵ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 115-2020.

³⁶ Véase el artículo 53 del CNPT.

El efecto interruptor que brinda el artículo 53 del CNPT a la notificación de inicio de actuaciones refiere esencialmente al acto preparatorio denominado “*Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación*” que se dicta en las actuaciones de control intensivo, el cual puede llegar a perder dicha consecuencia interruptora de la prescripción si la Administración Tributaria no inicia sus actuaciones 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.

Sobre este último plazo bimensual, recientes antecedentes del TCA han defendido la tesis de que dicho plazo alcanza incluso hasta el dictado de la resolución determinativa³⁷. Es decir, no se limita estrictamente a la fase de investigación en el que de forma constante se le solicita y requiere información al sujeto pasivo, sino que entiende las actuaciones de comprobación como un procedimiento administrativo en sentido estricto³⁸, cuyo objeto, de conformidad con el artículo 214 de la LGAP, es establecer la verdad real de los hechos que sirven de

³⁷ “(...) la interpretación que hace esta Cámara del ordinal 53 inciso a) del CNPT, no permite concluir que el supuesto de suspensión de dos meses, sea solamente aplicable a la fase de comprobación abreviada y que, una vez que se ha emitido la propuesta de regularización, ya la Administración no se encuentre afectada al parámetro de esa norma. En el contexto de la norma de marras, las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, no se entienden limitadas a la fase de investigación solamente, sino que alude a la unidad del trámite o procedimiento para establecer si la conducta del sujeto pasivo, en lo que se refiere a la determinación y liquidación de sus obligaciones tributarias, se ha realizado de manera debida (...) A juicio de este cuerpo colegiado, tanto las actuaciones de comprobación previa como la propuesta de regularización y ulterior determinación final, son componentes de un mismo ejercicio de comprobación del cumplimiento debido de los deberes tributarios materiales”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 049-2020. En igual sentido y de la misma Sección, Sentencia No. 65-2020.

³⁸ En una de las aproximaciones conceptuales de mayor referencia doctrinal, el jurista costarricense Eduardo Ortiz definió al procedimiento administrativo como “el conjunto de actos preparatorios concatenados según un orden cronológico y funcional, para verificar la existencia de la necesidad pública a satisfacer y de los hechos que lo crean, así como para oír a los posibles afectados y voceros de intereses conexos, tanto públicos como privados, especialmente estos últimos, con el fin de conformar la decisión en la forma que mejor los armonice con el fin público a cumplir”. Eduardo Ortiz Ortiz, “Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública” *Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo* (1981), p. 383.

motivo al caso final.

La tesitura esbozada por dicho Tribunal se comparte, toda vez que coincide íntegramente con la Instrucción General No. 12-2016 denominada “*Lineamientos para el Procedimiento de la Actuación Fiscalizadora en función lo dispuesto por el Voto N° 2016-012496*” del 06 de octubre de 2016, dictada por la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Tributación. En dicho documento, expresamente se indicó que se tendrá por concluida la actuación fiscalizadora con la notificación del acto determinativo³⁹.

La propia Dirección General de Tributación reconoce que el procedimiento determinativo abarca desde la comunicación de inicio de actuaciones de fiscalización hasta el dictado del acto final del procedimiento, por el cual se determina la obligación tributaria. Para sustentar todavía más dicha posición, es necesario remitirse a las actas del proyecto de ley expediente No. 13505 presentado el 4 de marzo de 1999 en la Secretaría del Directorio de la Asamblea Legislativa y denominado “*Modificación al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 del 29 de abril de 1971 y sus reformas*”, que tuvo como objetivos principales: (1) reorientar el régimen sancionador y (2) el “*mejoramiento del procedimiento tributario haciéndolo más ágil y simple*”⁴⁰.

Concretamente en relación con la reforma que se pretendía hacer al artículo 53 inciso a) del CNPT, en el informe técnico del Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa de abril de 1999 se indicó que dicha enmienda buscaba constituir como acto interruptivo de la prescripción la notificación de una actuación formal, “*el inicio de actuaciones de comprobación de cumplimiento de las*

³⁹ De forma expresa, establece dicha Directriz: “(...) 2. Se entenderá por concluida la actuación fiscalizadora: a. Con la notificación de la resolución administrativa establecida en el artículo 147 del CNPT, que determina la obligación tributaria (acto final) (...)”.

⁴⁰ Visible a folio 4 del Expediente Legislativo No. 13505.

obligaciones tributarias, es decir, el comienzo de un procedimiento". Lo anterior, añade el informe técnico, a efectos de equilibrar o salvaguardar *"los intereses del administrado"* en aras de proteger los intereses del administrado y evitar retardos injustificados que violentasen el derecho fundamental a una justicia pronta y cumplida contemplado en el artículo 41 de la Constitución Política.

Esa reciente interpretación esgrimida por parte del TCA no ha caído muy bien en la órbita de la Administración Tributaria⁴¹ ni tampoco en la del TFA⁴², quienes se han opuesto a acoger el argumento de que el plazo de dos meses contemplado en el inciso a) del numeral 53 alcanza hasta la emisión de la resolución determinativa. De hecho, tal ha sido la disconformidad de la Administración con dicha tesis, que en un procedimiento reciente tuvo la osadía de emitir un documento en el que expresamente indicó que habiendo revisado el expediente administrativo, se había percatado de que las actuaciones se habían interrumpido por más de dos meses, razón por la cual procedía a continuarlas⁴³.

A todas luces dicha actuación resulta completamente desacertada e ilegal, en

⁴¹ *"(...) es importante hacerle ver al contribuyente que la suspensión del efecto interruptor de los dos meses dispuesto en el artículo 53 inciso a) del CNPT a la que hace mención, no es correcta ni razonable (...) Lamentablemente el contribuyente confunde las etapas del procedimiento fiscalizador, al considerar que las actuaciones de fiscalización y comprobación se extienden hasta la emisión de la resolución determinativa"*. Administración Tributaria de Heredia, Resolución No. ATH-SF-AUDT-04-R-115-2020.

⁴² *"(...) Una vez más, esta Instancia debe expresar que no lleva razón la contribuyente en su alegato. Esto por cuanto el artículo 53, de código de rito, claramente expone que tales interrupciones deben producirse durante las actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias (...)"*. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 587-P-2021.

⁴³ *"En la revisión del expediente administrativo No. (...), se ha detectado que las actuaciones se han interrumpido por más de dos meses continuos, contados desde la fecha del 06 de agosto de 2021 (...) Por lo tanto, de conformidad con el párrafo segundo y el párrafo penúltimo del artículo 144 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 07 de marzo de 2014 y sus reformas, por este medio se le comunica, la continuación de las actuaciones fiscalizadoras de comprobación e investigación, entendiéndose interrumpido el cómputo de la prescripción a partir de la fecha de notificación de este oficio, y válidas todas las actuaciones realizadas antes de la fecha de la interrupción señalada"*. Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Oficio No. SFGCN-181-2021.

el tanto, en ese caso concreto, reconoció que las actuaciones de fiscalización se habían paralizado por más de dos meses y si eventualmente llegase a emitir la resolución determinativa fuera del plazo de prescripción, no podría jamás interrumpir un plazo ya fenecido. Por otra parte, según se dijo, las causales de interrupción de la prescripción son taxativas y la normativa en ningún momento le confiere efecto interruptor a un simple oficio cuya finalidad de emisión es evitar que las facultades de la Administración prescriban.

Un tema adicional que trae consigo la reciente tesis del TCA respecto al plazo de dos meses del inciso a) citado, es que los detractores de tal posición han querido limitar el asunto a que la Administración Tributaria cuenta con un plazo ordenatorio para emitir el acto final de procedimiento, según el artículo 163 del RPT. Sobre el particular, debe recalcar que sin perjuicio de que efectivamente la autoridad fiscal cuente con un plazo ordenatorio, ello no significa que la acción determinativa de la oficina fiscalizadora no pueda prescribir.

La mejor forma de comprender todo lo anterior es mediante el empleo de un ejemplo práctico. Así, piénsese en un proceso de fiscalización en que la Administración audita el período fiscal 2014 (el plazo de prescripción inicia a correr el 1° de enero del 2015), notifica el inicio de actuaciones el 27 de julio del 2016 (hecho que interrumpe la prescripción conforme al inciso a) artículo 53 del CNPT, por lo que reinicia el cómputo al 1° de enero del 2017), notifica el traslado de cargos y observaciones el 18 de agosto del 2017, el contribuyente lo impugna el 2 de octubre del 2017 y es hasta el 29 de mayo del 2020 que notifica la resolución determinativa del proceso, es decir, el proceso se detuvo por más de dos años y seis meses

Esa paralización provoca que, con fundamento en el inciso a) del 53 antes mencionado, el efecto interruptor que tuvo la comunicación de inicio de actuaciones en su momento pierda validez por superarse sobradamente el plazo de dos meses

que contempla la propia norma. Quiere decir, en el instante en que la autoridad fiscal notificó la resolución determinativa su acción para ejercer dicha acción se encontraba prescrita según se evidencia a continuación:

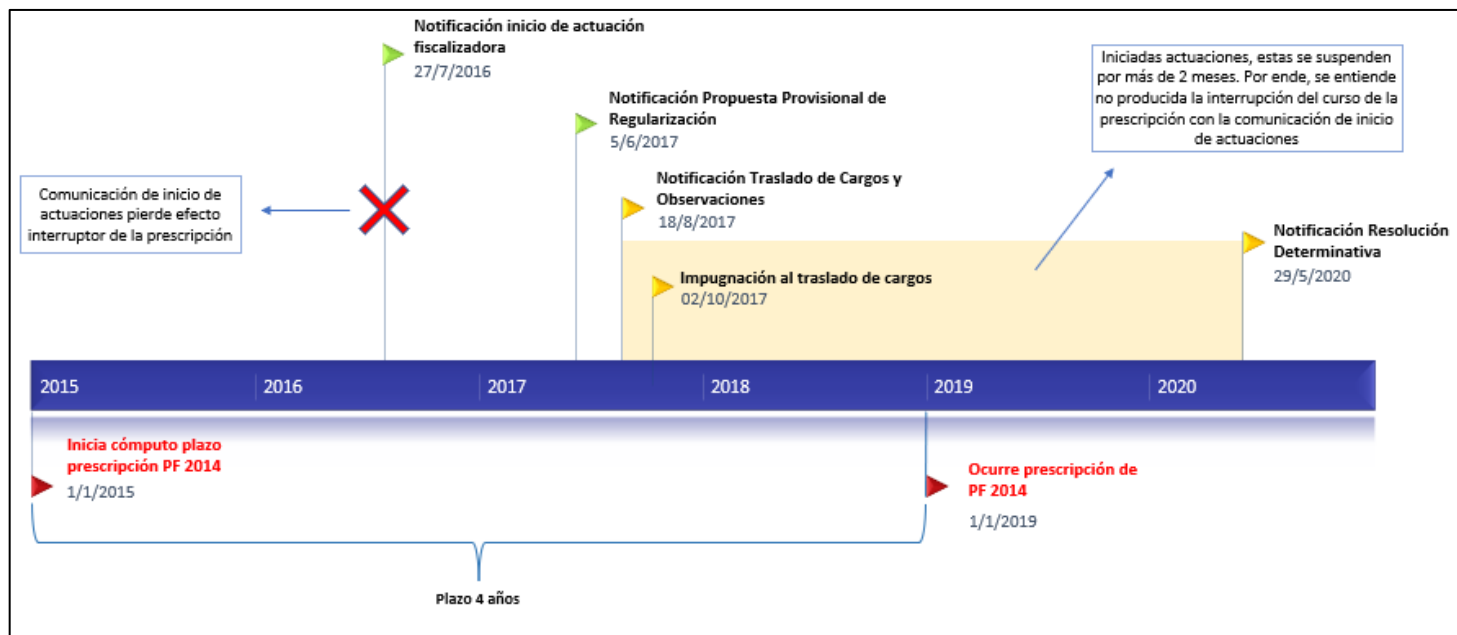


Figura No. 1

Ahora bien, con el propósito de desvirtuar la tesis detractora de que la Administración Tributaria cuenta con un plazo ordenatorio para la emisión de la resolución determinativa y que por ello no aplica el plazo de dos meses del inciso a) del artículo 53 hasta el dictado del acto final, basta con traer a colación la siguiente imagen que debidamente con el anterior ejemplo:

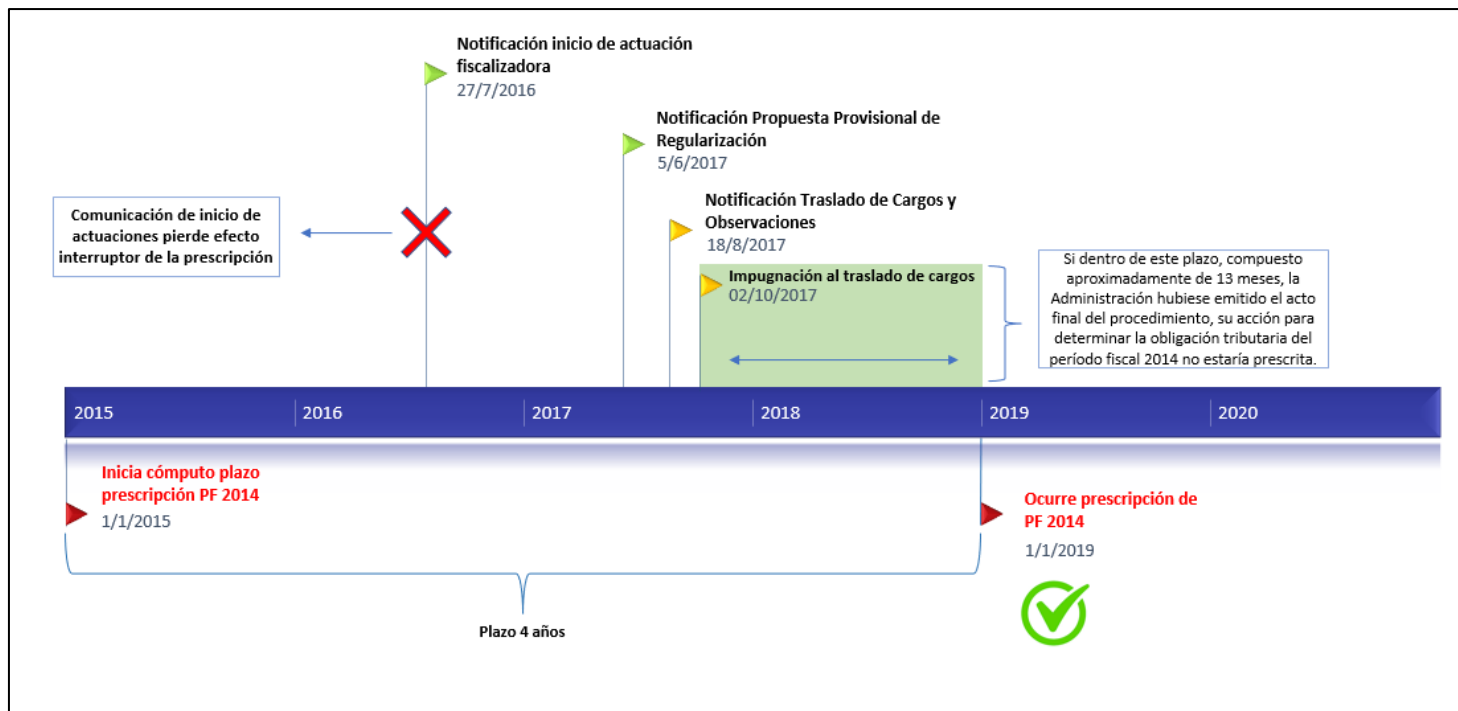


Figura No. 2

En ese caso, se parte del supuesto de que la oficina fiscalizadora notifica la resolución determinativa previo al 1° de enero del 2019. Si así se hiciera, aun habiendo cumplido sobradamente el plazo ordenatorio con que cuenta la Administración, su acción determinativa no hubiese prescrito. Es decir, la autoridad fiscal de igual forma hubiese excedido el plazo de dos meses que contempla el inciso a) del artículo 53 del CNPT y la comunicación de inicio de actuaciones hubiese perdido efecto interruptor, pero su acción para determinar la obligación tributaria del período fiscal 2014 seguiría incólume, no afectándose en nada el plazo ordenatorio con que cuenta para emitir el acto final del procedimiento.

Aclaro tal asunto y volviendo sobre las causales de interrupción del artículo 53 del CNPT, debe apuntarse que el inciso a) de dicha norma le confiere efecto interruptor de la prescripción al acto final del procedimiento determinativo, únicamente cuando se trate de liquidaciones previas o aquellas actuaciones de

control extensivo. En consonancia con el artículo 117 del RPT, tales liquidaciones son aquellas comprobaciones abreviadas o formales que utilizan los datos y elementos de prueba que estén en poder de la Administración, sin que puedan extenderse al examen de los libros contables.

La siguiente causa interruptora de la prescripción que contempla el artículo 53 del CNPT se encuentra en el inciso b), sea la determinación del tributo por parte del obligado tributario. En otras palabras, se interrumpirá la prescripción de la acción determinativa de la Administración en el momento en que el sujeto pasivo, por cuenta propia, determina, mediante la presentación de su declaración tributaria, el monto que debe cancelar por concepto de algún impuesto en particular para un período en específico. Esto es, la puesta en comunicación de la declaración tributaria en los sistemas del Ministerio de Hacienda.

Respecto a la determinación del tributo por parte del contribuyente, es imperativo mencionar que la presentación de una declaración rectificativa no interrumpirá de manera inmediata la prescripción, sino que será necesario que exista alguna modificación con carácter determinativo. Dicho de otra forma, si la declaración rectificativa no incide en el impuesto determinado por el sujeto pasivo, esta no tendrá efecto interruptor de la prescripción⁴⁴.

Adiciona el inciso c) del artículo en cuestión, que también interrumpe la prescripción el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor. A mi modo de ver y sin mayor cosa que agregar, dicha causal remite al momento material en que el obligado tributario salda, cancela o paga la obligación tributaria respecto a un pago debido.

El inciso d) del artículo 53 del CNPT incluye como causa interruptora de la

⁴⁴ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 1282-F-S1-2012.

prescripción el pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago, sobre lo cual ha de advertirse que tal causal opera ante todo para el cobro de la deuda líquida y exigible, a no ser que el sujeto pasivo haya recurrido a tales mecanismos previo al inicio del procedimiento determinativo para cancelar algún adeudo que materialmente no pueda asumir. A modo de ejemplo, Alejandro S.A. solicita en febrero del 2022 un fraccionamiento de pago para cancelar el impuesto sobre la renta del período fiscal 2021 que deberá saldar a más tardar el 15 de marzo del 2022, dado que la compañía afronta problemas financieros que le impiden hacerle frente al crédito.

Si la solicitud planteada por Alejandro S.A. es aprobada, establece el artículo 197 del RPT, se interrumpirá la prescripción “*de la deuda tributaria*”, mas no queda claro si lo que se interrumpe es la acción determinativa o cobratoria de la Administración Tributaria. Para el ejemplo traído a colación, en principio se interrumpiría la prescripción determinativa y ello permitiría a la autoridad fiscal tener un margen de tiempo a favor para eventualmente fiscalizar el período fiscal 2021. En el escenario descrito, efectivamente aplicará el inciso d) del artículo 53 del CNPT para interrumpir la facultad determinativa.

No obstante, lo cierto es que en la práctica generalmente se acude a las facilidades de pago hasta el momento en que la deuda es líquida y exigible, y el sujeto pasivo ha agotado la vía administrativa del procedimiento. De esta manera, si Alejandro S.A. solicita un arreglo o fraccionamiento de pago para una deuda que está pendiente de cancelar producto de una determinación de oficio en firme y la solicitud es aprobada, automáticamente se interrumpirá la prescripción de la acción cobratoria la Administración, ya no su facultad determinativa. Lo anterior resulta de utilidad, por ejemplo, para que la autoridad fiscal no pierda la capacidad de ejecutar el adeudo tributario en caso de algún incumplimiento a la facilidad de pago otorgada.

Otro tema que es necesario debatir en relación con dicha causal, es que de la

lectura del inciso d) del artículo 53 se desprende que la acción que interrumpe la prescripción es el simple “pedido” de aplazamientos y fraccionamientos de pago. No obstante, si se revisa el RPT, su artículo 197 establece que entre los efectos de la aprobación de una facilidad de pago se encuentra la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria. A mi juicio, la interrupción de la prescripción no debería estar supeditada a la aprobación o denegatoria de la solicitud, pues lo que materialmente la interrumpe de conformidad con el CNPT es la simple formulación.

En lo que atañe a la notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda, inciso e) del ordinal 53 del CNPT, es necesario manifestar que tales actos aluden fundamentalmente a la etapa administrativa y ejecutiva de cobro que regula el artículo 177 del RPT, a propósito de la función recaudatoria de la Administración. Así, tendrá efecto interruptor de la prescripción la comunicación del requerimiento de pago que realiza la autoridad fiscal al obligado tributario mediante el cual le exige cancelar la suma adeuda en un plazo de quince días hábiles.

De igual modo, pero ya en vía ejecutiva, interrumpirá la prescripción el acto jurisdiccional emitido por un Juzgado Especializado de Cobro tendiente a ejecutar el cobro del débito, como consecuencia de un proceso monitorio dinerario iniciado por el Ministerio de Hacienda. Debe acotarse, la prescripción que se interrumpe en ambos casos es con relación a la facultad de la Administración para cobrar las deudas líquidas y exigibles derivadas de un procedimiento tributario, sea de carácter determinativo o sancionador, no así la facultad del sujeto activo para determinar una obligación tributaria como erróneamente ha interpretado el TFA.

En un reciente antecedente que resulta bastante lamentable, dicho jerarca impropio, en un claro desconocimiento de las tipologías de prescripción en materia tributaria, concluyó que la notificación de la resolución determinativa, acto

administrativo tendiente a determinar una obligación tributaria, encaja dentro del inciso e) comentado⁴⁵. Es decir, para ese órgano colegiado el acto final del procedimiento determinativo es un acto administrativo tendente “a ejecutar el cobro de la deuda”, razonamiento que no puede estar más errado en el tanto la resolución tiene como objeto determinar la obligación tributaria, no cobrarla, términos a todas luces con distinto significado.

Causal adicional interruptora de la prescripción es la contemplada en el inciso f) del artículo 53 del CNPT, referente a la interposición de toda petición o reclamo en los términos del numeral 102 del mismo texto legal, norma que regula la figura de la “*petición tributaria*” y que se entiende como aquella reclamación sobre un caso real fundado en razones de legalidad. Debe aclararse, desde el punto de vista de las garantías del contribuyente, esta causal interruptora debería suceder únicamente si se trata de alguna gestión presentada por el sujeto pasivo que esté directamente relacionada con el tributo y período concreto que pretende determinar la Administración Tributaria, no operar de manera tan genérica como en la actualidad es interpretada

Por mencionar algunas clases de peticiones tributarias, se identifican las siguientes: solicitud para la actualización del porcentaje de retención que aplican las entidades procesadoras de pagos por medio de tarjetas de crédito o débito⁴⁶, la solicitud de autorización de períodos fiscales especiales⁴⁷, la solicitud de método

⁴⁵ “Asimismo, de conformidad con el citado artículo 53, el siguiente acto de la Administración Tributaria que se aprecia en el procedimiento, capaz de interrumpir nuevamente el periodo de prescripción, es “e) la notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda” lo cual se realizó con la notificación de la resolución determinativa número DT10R-119-18, el 15 de noviembre de 2018 (Folio 282), lo que produjo una nueva interrupción del periodo de prescripción del período fiscal 2012”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 587-P-2021.

⁴⁶ Véase el inciso 5) del artículo 41 del Decreto Ejecutivo No. 41779 denominado “Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”.

⁴⁷ Véase el artículo 7 del Decreto Ejecutivo No. 18445-H denominado “Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

especial de depreciación para la producción de determinado cultivo⁴⁸, la solicitud de autorización para recibir donaciones deducibles del impuesto sobre la renta⁴⁹, la solicitud de certificado de residencia fiscal⁵⁰, la solicitud de reducción o eliminación de pagos parciales⁵¹, entre otras tantas.

A partir de lo anterior, es posible concluir lo siguiente: (a) no existe una lista taxativa de peticiones tributarias, (b) no todas las peticiones responden a un reclamo en sentido estricto, sino más bien a una solicitud fundada en razones de legalidad. De hecho, así lo confirmó la DGT en su Oficio No. DGT-316-2016 cuando indicó que el objeto de una “petición 102” puede conllevar aquellas solicitudes de un obligado tributario respecto a un derecho a su favor que no necesariamente tiene un procedimiento especial en materia tributaria⁵².

Sin embargo, aun cuando no existe taxatividad frente las peticiones tributarias, lo cierto es que las causales interruptoras de la prescripción determinativa sí ostentan un carácter restrictivo, en el tanto no permiten que otros actos más allá de los contemplados en el artículo 53 tengan tal efecto interruptor, contrario a lo que erróneamente ha interpretado el TCA en aislados antecedentes jurisdiccionales. Verbigracia, no se comparte el criterio externado por la Sección Sexta de dicho Tribunal en la Sentencia No. 130-2018, en la cual se concluyó que la impugnación que interpone un contribuyente contra el traslado de cargos y observaciones encuadra dentro de los supuestos de una petición tributaria⁵³.

⁴⁸ Véase inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Anexo II incluido en su Reglamento.

⁴⁹ Dirección General de Tributación, Resolución No. DGT-R-025-2016.

⁵⁰ Dirección General de Tributación, Resolución No. DGT-R-065-2018.

⁵¹ Dirección de Recaudación de la Dirección General de Tributación, Directriz DR-014-2018.

⁵² Dirección General de Tributación, Oficio No. DGT-316-2016.

⁵³ *“Hay que tener presente que de conformidad con el inciso f) del numeral 53 del CNPT, la interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del mismo cuerpo normativo es causa interruptora de la prescripción. Y en criterio de este Tribunal, el reclamo*

La razón de discrepancia surge con motivo de que el traslado de cargos y observaciones encuentra regulación en el artículo 144 del CNPT – con especial desarrollo en los numerales 127 y 162 del RPT –, sumado a que la impugnación de dicho documento se trata de una acción dirigida a cuestionar su validez y no a una reclamación sobre un caso real o solicitud de un derecho a favor del sujeto pasivo al amparo del artículo 102 del CNPT. De hecho, si un contribuyente no impugna el traslado de cargos y observaciones por cualesquier razón, la Administración igualmente está obligada a la emisión de la resolución determinativa, por lo que si se acogiese como tesis de mayoría que la impugnación es una petición tributaria que interrumpe el plazo de prescripción, sencillamente sería más favorable para el sujeto fiscalizado no impugnar tal documento.

Otro ejemplo en que se ha intentado ampliar las causales de interrupción de la prescripción de la acción determinativa, no necesariamente en relación con las peticiones tributarias, se encuentra en una sentencia todavía más reciente de la Sección Segunda del TCA en que se señaló que los actos preparatorios del procedimiento determinativo, tales como la cita para comparecencia final y la “propuesta de fiscalización” – acto que ni siquiera existe⁵⁴ –, interrumpen el cómputo de la prescripción⁵⁵. No está de más agregar, tampoco se comparte dicho razonamiento debido a que ninguna de tales actuaciones administrativas se

contra el traslado de cargos encuadra, precisamente, dentro de una de las acciones (petición, recurso o reclamo) que establece el ordinal 102 ibidem. Así las cosas, estimamos que con la presentación del reclamo que contra el traslado de cargos efectuara la actora, se interrumpió nuevamente la prescripción y el plazo empezaba a correr a partir del primero de enero del año siguiente”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 130-2018.

⁵⁴ Su nombre correcto es “propuesta de regularización”.

⁵⁵ “De lo anterior, se desprende que, de previo a la resolución determinativa final, existieron, al menos, cinco momentos en los que se dio la interrupción de la prescripción de acuerdo con los incisos a) y f) del artículo 53 del CNPT, (supuestos de inicio de las actuaciones de comprobación material del cumplimiento de las obligaciones tributarias y las peticiones o reclamos que planteen la parte fiscalizada), sea la comunicación del inicio de la fiscalización, su ampliación, cita para comparecencia, propuesta de fiscalización y la interposición de los recursos contra los actos de liquidación de oficio”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, No. 090-2020.

encuentran expresamente contempladas en el artículo 53 del CNPT como causales interruptoras de la prescripción.

Habiendo hecho tales precisiones, se tienen por desarrolladas cada una de las causales de interrupción incluidas en la norma legal referida, que como se vio, abarcan no solo la acción determinativa de la autoridad fiscal, sino que algunas de ellas se trasladan al ejercicio estrictamente cobratorio. Si bien se ahondará líneas después en las facultades ejecutivas de la Administración, es menester apuntar por el momento que existe muy poca doctrina costarricense que ha intentado plasmar tal distinción entre la acción de determinar el tributo y cobrarlo, siendo todavía hoy confuso para las autoridades administrativas.

La actual Subdirectora de Investigación de Fraude Tributario del Ministerio de Hacienda, Sussy Calvo Solís, es una excepción a ello. En su tesis doctoral en que desarrolla la aplicación del incremento patrimonial no justificado en el proceso de fiscalización tributario costarricense, menciona precisamente que los artículos 51 al 53 del CNPT regulan la prescripción en materia tributaria con un efecto extintivo en doble vía, enfatizando en que la diferenciación radica en el objeto que se persigue, pues en la primera la limitación se enfoca en la posibilidad administrativa de ejercer su facultad de comprobación e investigación, mientras que en la segunda, el impedimento radica en el ejercicio de la acción para cobrar deudas previamente autoliquidadas por el sujeto pasivo o bien determinadas por la Administración⁵⁶.

La confusión que yace en torno a la aplicación de una causal interruptora u otra respecto a la acción determinativa o cobratoria de la autoridad fiscal conduce a una conclusión preliminar: es necesario que el sistema tributario costarricense

⁵⁶ Sussy Calvo Solís, "La aplicación del incremento patrimonial no justificado en el proceso de fiscalización tributaria costarricense", (Tesis Doctoral, Universidad de Castilla- La Mancha, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2019), p. 101-102.

adopte el denominado “el principio de independencia de los efectos de la interrupción de la prescripción”, el cual fue desarrollado por la jurisprudencia española a inicios de siglo. Dicho principio nace en virtud de una sentencia del Tribunal Supremo español en que se analiza el régimen de los actos de interrupción de la prescripción.

En la exégesis del caso concreto, el Tribunal Supremo español concluyó que el texto del artículo 66, apartado 1), letra a) de la LGT de 1963 regulaba conjuntamente como un *totum revolutum* los actos interruptivos de la presencia de las tres modalidades de prescripción⁵⁷, derecho a liquidar, acción de cobro y acción de imponer sanciones, lo cual, en criterio de ese órgano colegiado, no significaba una total mezcla de los actos interruptivos y de las distintas tipologías de prescripción, pues los actos conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, comprobación y liquidación se refieren al derecho de liquidar, mientras que los actos de “*aseguramiento (de difícil comprensión) y los de recaudación, se refieren sin duda alguna a la acción de cobro*”⁵⁸.

A su vez, aseveró que con la reforma practicada al texto de 1963, mediante la Ley 58/2003 del 17 de diciembre de 2003 denominada “*Nueva Ley General Tributaria*”, se había eliminado el *totum revolutum* de los actos interruptivos de la prescripción, optando el legislador por clarificar, enunciar y distinguir en su artículo 68 “*la interposición de reclamaciones o recursos contra la liquidación (apartado 1, letra b), de los interpuestos contra con los actos recaudatorios (apartado 2, letra b), lo cual pese a su no muy precisa redacción, apoya la tesis que ha mantenido la Sala sobre esta cuestión*”⁵⁹.

⁵⁷ El texto de la norma disponía que la interrupción de la prescripción acontecía por cualquier acción administrativa tendente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación de impuestos.

⁵⁸ STS, 5937/2004, 18 de junio del 2004.

⁵⁹ Ibidem.

En resumidas cuentas, el principio de independencia de los efectos de la interrupción de la prescripción obliga a guardar correspondencia objetiva y subjetiva entre los plazos de prescripción y los conceptos y sujetos tributarios, lo que supone que el derecho a determinar la obligación tributaria se debería interrumpir con actuaciones tendentes a determinarla, mientras que el derecho a exigir el pago se debería interrumpir con actuaciones tendentes a cobrar el adeudo⁶⁰. A mi juicio, incorporar tal postulado al ordenamiento costarricense, sea mediante jurisprudencia o positivizando el principio, ayudaría a distinguir de manera más sencilla las causales de interrupción de la prescripción relacionadas con la acción determinativa de las referentes a la acción cobratoria de la Administración.

Finalmente, debe señalarse que la última causal interruptora que incluye el artículo 53 del CNPT es algo confuso, puesto que indica textualmente que “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”, adicionando el último párrafo del artículo en cuestión que “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”.

De tal transcripción se infiere que el último párrafo del numeral 53 del CNPT es el que en realidad incluye una causal interruptora de la prescripción, mientras que el inciso g) pareciera ser tan solo un texto que por añadidura fue incorporado erróneamente al momento de crear la ley. En vista de ello y como propuesta preliminar, tanto el inciso g) como el párrafo final del artículo 53 del CNPT deben ser unificados en una eventual reforma legal para brindar de mayor coherencia a la

⁶⁰ César García Novoa, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011), p. 75.

norma, pero sobre esto se ahondará en el capítulo final de este ensayo.

Precisado lo anterior, cabe añadir que interrumpida la prescripción determinativa y/o cobratoria no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el plazo comienza a computarse nuevamente a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. Dicha disposición normativa a todas luces muestra una inclinación en favor de los intereses de la Administración y menoscaba los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Si bien no está contemplado como tal en el Título de Derechos y Garantías del Contribuyente del CNPT adicionado por Ley No. 9069, el artículo 79 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), al cual está adscrito Costa Rica, establece que los contribuyentes tendrán *“derecho a que el plazo de prescripción se reanude inmediatamente después de su interrupción, excluyendo la suspensión de dicha reanudación”*. Así las cosas, siendo coherente con la redacción del artículo 52 del CNPT, el párrafo final del numeral 53 del mismo cuerpo normativo debería ordenar que, interrumpida la prescripción, el nuevo plazo comenzará a computarse a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que se produjo la interrupción.

Sumada a las causales previamente descritas, se encuentra la denominada “interrupción especial” del artículo 54 del CNPT, que dispone que la interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria interrumpirá la prescripción y el nuevo plazo se computará a partir del primero de enero del siguiente año calendario en que la respectiva resolución quede firme. Esta es precisamente la norma que la Sala Primera ha interpretado de manera incorrecta y que ha provocado que las facultades determinativas de la Administración sean prácticamente imprescriptibles.

En primer lugar, debe aclararse que no es la simple interposición del recurso lo que interrumpe el cómputo de la prescripción, sino que la norma aludida incluye una condicionante, esta es que *“la respectiva resolución quede firme”*, y para que ello ocurra es necesario que el recurso formulado por el sujeto pasivo sea desestimado. Dicha frase merece singular atención pues lejos de proseguir la interpretación literal a la que remite la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su Resolución No. 836-F-S1-2018, según se verá, que implica entender que dicho enunciado refiere a la resolución del órgano que conoce del recurso, lo cierto es que versa sobre la resolución que recurre el obligado tributario.

Desde luego, el artículo 54 del CNPT puede interpretarse desde una perspectiva gramatical, como aduce esa Sala de Casación, mas no es exclusiva, ni tampoco el artículo 9 del Código Civil establece que un método de interpretación jurídica prevalecerá sobre otro, ya que bien puede entenderse de forma gramatical, histórica, social o teleológica. Aun con ello, desde ese enfoque literal ni siquiera es posible concluir con absoluto grado de certeza que dicha oración alude a la resolución del órgano revisor, como puede ser por ejemplo el fallo del TFA que agota la vía administrativa en materia tributaria.

A tal efecto, es necesario esclarecer que en un procedimiento determinativo se dictan una serie de actos preparatorios que instruyen el proceso y conducen finalmente a la emisión de un acto final, trátase de la resolución que determina la obligación tributaria. Contra dicho acto administrativo final, añaden los artículos 145 del CNPT y 85 del RPT, el sujeto pasivo ostenta el derecho de interponer potestativamente el recurso de revocatoria ante el órgano de la Administración que lo dictó o bien recurso de apelación para ante el TFA. Solo treinta días posteriores a su firmeza, la Administración podrá cobrar el impuesto respectivo y sus intereses

accesorios⁶¹.

De esta manera y a efectos de desvirtuar la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se trae a colación el siguiente ejemplo didáctico: la Administración Tributaria de Heredia emite la Resolución Determinativa No. 001-2021 y a Alejandro S.A. se le presentan dos vías, no recurrir o interponer potestativamente un recurso de revocatoria o apelación dentro del plazo que la ley contempla. El sujeto pasivo toma la decisión de optar por la segunda vía e interpone un recurso de revocatoria, el cual, por su simple formulación, no interrumpe de manera automática la prescripción, pues para ello será necesario que la respectiva resolución quede firme.

En esa etapa del procedimiento la Administración puede acoger el recurso de revocatoria o rechazarlo. Si sucede lo primero, la Resolución Determinativa No. 001-2021 se dejará sin efecto y nunca adquirirá firmeza, por lo cual no se cumple el efecto condicionado del artículo 54 del CNPT y la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria no será interrumpida. Si al contrario, el recurso de revocatoria es rechazado, el órgano competente lo hará mediante una nueva resolución y otorgará un plazo de treinta días a Alejandro S.A. para que interponga, si lo tiene a bien, recurso de apelación para conocimiento del TFA.

En ese preciso momento la prescripción todavía no se ha interrumpido, pues la Resolución Determinativa No. 001-2021 aún no ha adquirido firmeza y para que ello ocurra deberá suceder lo siguiente: (i) que el sujeto pasivo deje transcurrir el plazo de treinta días sin presentar su recurso, supuesto bajo el cual nunca existirá una resolución del TFA, pero quedaría en firme la resolución recurrida, interrumpiendo la prescripción, o bien (ii) interponer recurso de apelación para

⁶¹ Véase el artículo 40 del CNPT.

conocimiento del TFA y que sea dicho Tribunal el que confirme la Resolución Determinativa No. 001-2021, es decir, que se rechace el reclamo.

Si el recurso de apelación es rechazado (se confirma la respectiva resolución) se configurará la causal especial interruptora contemplada en el artículo 54, no obstante, ya no se interrumpe la prescripción determinativa de la Administración debido a que el tributo ya ha sido determinado de oficio y el procedimiento ha quedado en firme. En dicho caso, lo que en realidad opera es la interrupción de la prescripción respecto a la facultad cobratoria de la autoridad fiscal. Por otro lado, si el recurso es acogido por cualesquiera razón y la Resolución Determinativa No. 001-2021 es anulada, ésta nunca adquirirá firmeza y la prescripción no se interrumpirá, toda vez que no se cumple la condicionante de que *“la respectiva resolución”* quede firme.

A criterio personal, la anterior debe ser la lectura correcta del numeral del 54 del CNPT. Caso contrario, se castigaría a Alejandro S.A. o a cualquier otro sujeto pasivo de ejercer su derecho fundamental de una tutela judicial efectiva, ya que el simple hecho de presentar un recurso significaría interrumpir la prescripción en su propio detrimento, unido a otra serie de quebrantos legales y constitucionales.

Pese a que pareciera justo, lógico y conveniente lo descrito, lamentablemente la postura que mantiene la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es contraria a lo esgrimido. Si bien se ampliará sobre ello, de modo general su razonamiento conlleva una desaplicación de los efectos de invalidez absoluta del acto administrativo, transforma las revisiones fiscales de la Administración Tributaria en actuaciones perpetuas⁶², implica un desconocimiento del instituto de la prescripción que tiene como finalidad *“introducir el principio de la seguridad jurídica en el ámbito*

⁶² Juan Manuel Gómez Solera, *La prescripción en Derecho administrativo-tributario* (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012), p. 131.

*de los derechos y de las obligaciones*⁶³ y provoca la infracción de una serie principios constitucionales, todo sobre lo cual se profundizará después.

En relación con lo hasta ahora indicado y siempre en torno al artículo 54 del CNPT, considero este apartado como idóneo para mostrar rotunda oposición a un aislado antecedente de la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo en que se interpretó que la impugnación al traslado de cargos y observaciones constituye una *“suerte de recurso de revocatoria”*, por lo que *“produce el efecto de la interrupción especial a que alude el ya citado artículo 54 del CNPT”*⁶⁴. Lo anterior, se interpreta en dicha sentencia, en los términos del artículo 348 de la LGAP, supletoriamente aplicable según el 155 del CNPT, que *“contiene una petitoria de revisión del acto cuestionado”*, tesis con la que se está en desacuerdo.

En primer lugar, debe señalarse que de conformidad con los artículos 342 y 343 de la LGAP las partes podrán recurrir las resoluciones de mero trámite o incidentales o finales por motivos de legalidad y oportunidad mediante recursos ordinarios (revocatoria o reposición y apelación) y extraordinarios (revisión). Así y con sustento en el principio de taxatividad impugnativa, el 345 de la LGAP reza que en el procedimiento ordinario cabrán los recursos ordinarios únicamente contra el acto que lo inicie, contra el que deniegue la comparecencia oral o cualquier prueba y contra el acto final, todo esto en un plazo de tres días tratándose del acto final y de veinticuatro horas en los demás casos, agrega el numeral 346.

Por su parte y también con fundamento con el principio de taxatividad impugnativa, en materia tributaria el CNPT establece en su artículo 145 que cabrá recurso ordinario de revocatoria contra el acto administrativo de liquidación de oficio

⁶³ Javier Lasarte Álvarez y otros, *Manual General de Derecho Tributario. Parte General. Tomo Primero y Segundo* (Granada: Comares, S.L., 1998), p. 486-487.

⁶⁴ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 198-2012.

(hoy entendido como acto final o resolución determinativa)⁶⁵ en un plazo de treinta días siguientes a su notificación y de apelación contra la resolución que resuelva el recurso de revocatoria, y este último a su vez contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29⁶⁶, 40⁶⁷, 43⁶⁸, 102⁶⁹, 146⁷⁰ y párrafo final del 168⁷¹ del CNPT. Es decir, fuera de tales supuestos no existe otro acto administrativo contra el cual pueda interponerse recurso de revocatoria o apelación.

En segundo plano, debe enfatizarse en que el traslado de cargos y observaciones es un acto de carácter meramente preparatorio que no contiene la voluntad del ente administrativo, pues únicamente tiene como fin instruir el procedimiento y hacer posible el dictado del acto final. El TCA se ha referido en tal sentido al indicar que dicho documento *“no está sujeto a las formalidades de un acto administrativo final o acto de trámite con efecto propio, porque su naturaleza es la de*

⁶⁵ Sobre la nomenclatura de “Acto de Liquidación de Oficio” que incluyen los artículos 145 y 146 del CNPT, es menester acotar: pues hay un desfase entre el artículo 144 y los artículos 145 y 146 que no fueron afectados por la resolución de la Sala Constitucional y tampoco se ha promovido un proyecto de ley para concordarlos y que, entonces, tenga una redacción congruente con el procedimiento determinativo; esto fue advertido por la Sala Constitucional y obligó tanto a la Administración Tributaria como al presente Tribunal, a realizar una interpretación armónica de las normas actuales y el regreso al artículo 144 anterior a la reforma introducida por la citada ley. Bajo esa tesitura, cuando los artículos 145 y 146 hacen referencia al Acto de liquidación de oficio (contenido en el derogado artículo 144 por inconstitucional) debe entenderse que se refiere a la resolución determinativa que resuelve el reclamo presentado contra el Traslado de Observaciones y Cargos del artículo 144”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 021-P-2020.

⁶⁶ La redacción original del CNPT que entró en vigor el 3 de mayo de 1971 contemplaba la figura del domicilio especial, la cual solo podía ser denegada mediante resolución fundada de la Administración Tributaria y contra la cual, podía interponerse recurso de apelación. Con la reforma al CNPT mediante Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012, ésta se deroga y actualmente la redacción del artículo 156 del CNPT resulta incongruente.

⁶⁷ V.gr., la facultad que tiene el sujeto pasivo para interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria planteado contra una resolución liquidadora, acorde con el artículo 88 del RPT

⁶⁸ Se interpreta que alude a la resolución que resuelve una solicitud de devolución de créditos a favor.

⁶⁹ Refiere a las peticiones tributarias fundadas en razones de legalidad.

⁷⁰ Remite a la resolución que resuelve un recurso de revocatoria en un procedimiento determinativo.

⁷¹ En la actualidad se trata del artículo 191 del CNPT, que establece la posibilidad de impugnar la resolución que deniegue la cancelación de los créditos indicados en el artículo 189 del CNPT, que, vale aclarar, por Ley No. 7535 se traspasó del antiguo 157 al 166, y posteriormente mediante Ley No. 9069 pasó del 166 al 189 del CNPT

un acto preparatorio”, lo que significa que se trata de un simple acto de trámite “*por medio del cual, la Administración Tributaria pone en conocimiento del contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento determinativo*”⁷².

Carácter preparatorio que también le ha concedido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al señalar que el traslado de cargos y observaciones “*constituye la intimación que realiza el Fisco, en el que se detallan al contribuyente los hechos que se le imputan y las consecuencias que, en principio, se derivan de estos, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa*”⁷³. Armonizando esto último con lo indicado líneas precedentes, sustentado a su vez en los artículos 162.2 de la LGAP y 36 del CPCA, conduce a afirmar que salvo aquellos que se impugnen conjuntamente con el acto final o aquellos a los cuales la ley les otorgó expresamente la posibilidad de ser recurridos (v.g. el acto de inicio del procedimiento, el que deniegue la comparecencia oral o cualquier prueba, artículo 345 LGAP), los actos de trámite no tienen recurso alguno.

De esta forma, si bien la LGAP regula la “impugnación” de tales actos preparatorios como recurso de revocatoria, en el esquema procedimental tributario no se formula estrictamente un recurso contra el acto de trámite denominado “traslado de cargos y observaciones”, sino más bien una impugnación en sentido

⁷² Más concretamente, agregó el Tribunal: “(...) indicándole la información a la que se tuvo acceso, los períodos fiscales respecto de los cuales se llevaron a cabo las actuaciones fiscalizadoras, los hallazgos más relevantes luego de realizados los estudios, las conclusiones a las que se arribó y las consecuencias derivadas de las mismas. Además, se le hace saber las normas jurídicas aplicables, si la determinación se realiza sobre base cierta o presunta y la posibilidad de manifestar su inconformidad con el Traslado notificado, poniendo a disposición del sujeto pasivo las hojas de trabajo y en general, todo el expediente administrativo levantado hasta el momento. Dicho de otra forma, por medio del Traslado de Cargos no se comunica al administrado una decisión final de la Administración Tributaria, sino tan sólo, se da inicio a un procedimiento en el cual, conforme al iter procedimental, llegará a emitirse una resolución determinativa, la cual sí está obligada la Administración a fundamentar con suma rigurosidad, a efecto de garantizar el derecho de defensa del contribuyente”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, Sentencia No. 396-2013.

⁷³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 768-2009.

más laxo, pues una cosa es la revisión de la decisión final adoptada por la autoridad administrativa y otra es un acto meramente preparatorio que no produce mayor efecto jurídico en la esfera del contribuyente.

El artículo 163 del RPT dispone que la ausencia de impugnación contra el traslado de cargos y observaciones obliga a la Administración Tributaria a dictar y notificar un acto final debidamente motivado, tratándose de la resolución que determina la obligación tributaria. Por esta razón, si se llegase a aplicar, a modo de jurisprudencia, la tesis esbozada por la Sección Sexta del TCA en su Sentencia No. 198-2012, sería más beneficioso para el sujeto pasivo no impugnar el traslado de cargos y observaciones y esperar la notificación de la resolución determinativa, pues al impugnarlo se causaría un detrimento en su esfera jurídica al interrumpirse la prescripción de la acción determinativa de la Administración.

Razonamiento similar se vertió en la Sentencia No. 88-2021 de la Sección Segunda del TCA, en que se mencionó que el artículo 54 del CNPT no hace *“distinción en relación con algún tipo de recurso o algún tipo de resolución, de manera que toda impugnación presentada por el sujeto pasivo contra cualquier resolución que emita la Administración Tributaria, tiene, por disposición del legislador, un efecto interruptor del curso de la prescripción”*. Aun más peligroso, fue la aseveración que de seguido incluyó, a saber: *“En complemento de lo expresado, tómese en consideración que el artículo 260 párrafo primero de la Ley General de la Administración Pública consagra el principio de interrupción de términos, por presentación de recursos ordinarios (...)”*.

Según confirmó el propio TCA, aplicó dicha norma de manera supletoria por disposición expresa del artículo 155 del CNPT. Las afirmaciones hechas en ese antecedente resultan completamente desacertadas, pues como se mencionó previamente en materia tributaria rige el principio de taxatividad impugnativa y de

taxatividad de los actos interruptores de la prescripción, por lo que otorgarle efecto interruptor a un escrito que tiene por objeto desacreditar un acto administrativo de carácter preparatorio es irrazonable y contrario al principio de legalidad.

Como ya se adelantó, tendría más sentido para el contribuyente no impugnar el Traslado de Cargos y Observaciones y sencillamente esperar la notificación de la Resolución Determinativa para proseguir con el procedimiento y no interrumpirse la prescripción en su contra. Sumado a lo anterior, se equivoca el TCA al acudir al artículo 260 de la LGAP para otorgarle efecto interruptor de la prescripción al escrito de impugnación, pues en el Derecho Tributario es tiene un grado de especialidad que, al menos en aspectos procedimentales, se diferencian del Derecho Administrativo.

No por nada el artículo 367 inciso d) de la LGAP establece que se exceptúa de la aplicación de dicha ley, en lo relativo a procedimiento administrativo, a la materia tributaria. En otras palabras, las regulaciones y normas sustantivas de la LGAP, trátase de las jerarquía de las fuentes del Derecho Administrativo, lo concerniente a la teoría del acto administrativo, y otros aspectos, serán de aplicación al Derecho Tributario⁷⁴. Sin embargo, en lo que concierne al procedimiento en sentido estricto, aplicarán las disposiciones normativas del CNPT.

De ahí que, resulta contrario a la propia especialidad de la materia tributaria aplicar el artículo 260 de la LGAP a los procedimientos determinativos, cuando el artículo 53 del CNPT es la norma que incluye las causales interruptoras de la prescripción de la acción determinativa.

Así las cosas y a modo de cierre del presente apartado, debe agregarse a todo lo dicho que el artículo 55 del CNPT reconoce que la prescripción de la

⁷⁴ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 061-2021.

obligación tributaria extingue el derecho al cobro de intereses, por ser estos accesorios al principal, postulado que no merece mayores elucubraciones. Por consiguiente, esclarecida la aplicación de la prescripción en los procedimientos determinativos, se traslada ahora su análisis a la función punitiva de la autoridad fiscal,

B. Aplicación de la prescripción en procedimientos sancionadores

Como preámbulo, es menester acotar que a partir de la Resolución No. 3929-1995 (mediante la cual se resolvió una consulta de constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, hoy Ley No. 7535) la Sala Constitucional sentó una línea jurisprudencial básica respecto a las infracciones y sanciones administrativas tributarias. En aquella ocasión, dicho Tribunal reconoció que las diferencias existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y delitos no podían ignorar en el ámbito del procedimiento las garantías mínimas de los administrados, razón por la cual los principios inspiradores de orden penal debían aplicarse con ciertos matices al derecho administrativo sancionador.

Criterio que concuerda con lo resuelto en la Sentencia No. 13329-2006 de ese mismo Tribunal, en el tanto se indica que las sanciones administrativas, al ostentar naturaleza punitiva, necesariamente deben observar las garantías procesales y de defensa que nutre el principio del debido proceso incorporado en el artículo 39 de la Constitución Política, lo cual a su vez obliga a aplicar los principios rectores del orden penal *mutatis mutandis* al derecho administrativo sancionador. Por ende, quien ejerce como juzgador debe utilizar los elementos de la teoría del delito para el análisis la sanción que se pretende imputar, debiendo previamente verificar la presencia de una acción típica, antijurídica y culpable.

Todo lo cual coincide con la doctrina, en el tanto se ha indicado que las infracciones administrativas tienen un carácter punitivo o represor que hace a estas

instituciones formalmente idénticas, no sustanciales, a las del Derecho Penal⁷⁵. De este modo, apunta el profesor Cervini Sánchez, el Derecho Penal Tributario presupone un vínculo continuo con los principios y las categorías dogmáticas y formales del Derecho Penal común, principalmente con aquellas de raíz constitucional y vinculada a la promoción efectiva de los derechos de la persona⁷⁶.

Precisado lo anterior, es necesario indicar que de conformidad con el artículo 65 del CNPT el régimen sancionador tributario en el ordenamiento jurídico costarricense prosigue un sistema de ilícitos tributarios que se desarrolla doble vía, a saber: (i) delitos tributarios que se dirimen propiamente en sede penal con la intervención del Poder Judicial y (ii) las conductas tipificadas como infracciones administrativas que consisten en multas y cierre de negocios, y que son competencia de la respectiva Administración Tributaria.

Si bien las conductas que se tipifican como sancionables se encuentran reguladas desde el numeral 78 y hasta 87 del CNPT, artículos antes se incluyen una serie de disposiciones generales que deben contemplarse previo a la imposición de una multa pecuniaria o inhabilitante⁷⁷, según corresponda. Entre estas, se encuentra el plazo de prescripción con que cuenta la Administración Tributaria para aplicar sanciones en contra de los obligados tributarios, no el “derecho” como equívocamente incorpora el artículo 74 del CNPT en su redacción, pues este no prescribe.

Al respecto, la norma aludida indica que *“el derecho de aplicar sanciones*

⁷⁵ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 351.

⁷⁶ Raúl Cervini Sánchez, “Principios del derecho penal tributario en el estado democrático social de Derecho”, *Revista de Derecho, Universidad Católica de Uruguay* No. 2 (2007) p. 46.

⁷⁷ Por ejemplo, la imposibilidad de obtener una certificación de persona jurídica o inscribir documentos en Registro Nacional del artículo 84 bis del CNPT, o el cierre de negocios contemplado en el artículo 86 del mismo texto.

prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción”, y de seguido agrega las causales que, en principio, interrumpen su cómputo en materia sancionatoria, a saber: (i) la notificación de las infracciones que se presumen, comenzando a correr el nuevo plazo a partir del 1° de enero del año siguiente en que la respectiva resolución quede firme⁷⁸ y, (ii) para los supuestos del inciso 1) subinciso a) y b) del numeral 81 del CNPT, la notificación de la infracción que se presume, iniciando a correr el nuevo plazo a partir del primero de enero del año siguiente a aquel en que el acto administrativo de liquidación de oficio – hoy resolución determinativa⁷⁹ - quede firme.

Pese a lo descrito y al menos para los casos del inciso 1) subinciso a) y b) del numeral 81 del CNPT, el TFA ha mantenido el criterio de que ese párrafo por sí solo incluye dos causales interruptoras de la prescripción, trátase de la simple notificación de la infracción que se presume y la firmeza de la resolución determinativa⁸⁰. Si bien no se han identificado antecedentes que indiquen explícitamente que el segundo párrafo del artículo 74 también incluye dos efectos interruptores de la prescripción, por analogía es fácil concluir que aplica el mismo razonamiento. Es decir, el primer acto interruptor de la prescripción sancionatoria sería la notificación de la propuesta

⁷⁸ Mediante Oficio DGT-876-2017 del 9 de agosto del 2017, la Dirección General de Tributación confirmó que *“la respectiva resolución”* refiere a la resolución sancionadora. Al respecto, indicó *“En las sanciones por infracciones formales, el nuevo plazo de prescripción comienza a correr a partir del 1 de enero del año siguiente en que la resolución sancionadora quede firme, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 74 del CNPT reformado”*.

⁷⁹ Mediante Sentencia No. 12496-2016 la Sala Constitucional suprimió el acto de liquidación de oficio del ordenamiento jurídico tributario.

⁸⁰ Ha indicado que: *“(…) De ahí que debe interpretarse que la Propuesta de Resolución Sancionadora que se comunica junto con la Propuesta Provisional de Regularización, dentro de un procedimiento de control tributario, es el acto donde se presume la sanción a imponer y por lo tanto es el primer acto interruptor de la prescripción, quedando suspendido el cómputo del plazo hasta la firmeza de la resolución determinativa. El segundo acto interruptor de la prescripción, que el Legislador Patrio establece en la reforma operada en el artículo 74 del Código Tributario, para la infracción material prevista en el artículo 81 ibidem, en los supuestos de falta de ingresos por omisión o inexactitud, es la firmeza del acto administrativo de liquidación de oficio o resolución determinativa”*. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 407-S-2018, Fallo No. 678-S-2018.

motivada y el segundo acto interruptor la firmeza de la *respectiva resolución*.

Sin embargo, a mi modo de ver, asumir tal postura no es del todo cierta. Es necesario cuestionarse, ¿realmente se interrumpe el plazo de prescripción para aplicar sanciones o por el contrario nos encontramos ante una suspensión condicionada? ¿cuál es su efecto práctico si el nuevo plazo comenzará a correr hasta el 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme o hasta el 1° de enero del año siguiente a aquel en que el acto determinativo adquiera firmeza? ¿el nuevo plazo que inicia a correr es para sancionar o para que la Administración cobre la multa derivada de la infracción administrativa? Dichas interrogantes se responden de seguido.

- i. Infracción administrativas contempladas en el párrafo segundo del artículo 74 del CNPT

De conformidad con el artículo 150 del CNPT y la Directriz No. DGT-D-12-2014 del 9 de octubre del 2014 denominada *“Notificación de la propuesta motivada en el procedimiento sancionador y plazo para presentar alegatos y pruebas”*, tratándose de infracciones administrativas tributarias de deberes formales, así como las establecidas en los artículos 80 y 80 bis del CNPT, el procedimiento sancionador inicia con la notificación de una propuesta motivada mediante la cual se comunica al supuesto sujeto infractor la multa que se pretende imponer, otorgándole un plazo de diez días hábiles para que presente los alegatos y pruebas que considere pertinentes.

Como se apuntó de previo, la tesis predominante, al menos en los estrados del TFA, es que la acción sancionatoria de la autoridad fiscal se interrumpe, en primer término, con la notificación de la infracción que se presume, y en segundo lugar, con la firmeza de la respectiva resolución. No obstante, para ser consecuente con la postura tomada respecto al artículo 54 del CNPT, en mi criterio la normativa

vigente no incluye ningún efecto interruptor de la prescripción de la acción sancionatoria de la Administración Tributaria para este tipo de infracciones.

Según se indicó, al analizar el artículo 54 del CNPT la jurisdicción contenciosa-administrativa ha partido de la premisa de que no es la sola formulación del recurso contra una resolución administrativa lo que interrumpe la prescripción, sino que dicha norma incluye un efecto condicionado, este es la firmeza de la respectiva resolución que se impugna. Si se compara la redacción de dicha norma con la del párrafo segundo del ordinal 74 del CNPT, se identifica un enunciado ciertamente similar:

Artículo 54 CNPT	Artículo 74 CNPT (párrafo segundo)
<i>En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.</i>	<i>La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme</i>

Cuadro No. 1

Lo anterior, me permite concluir que no es la simple notificación de la infracción que se presume la causal que interrumpe la prescripción, sino que el artículo 74 también incorpora una condición, esta es: que la respectiva resolución quede en firme. Aun con ello, lo cierto es que en el momento en la resolución sancionadora adquiere firmeza, la Administración Tributaria ya habrá ejercido sus facultades sancionatorias contra el sujeto infractor, por lo cual resulta ilógico que inicie a correr un nuevo plazo para volver a sancionar al obligado tributario por la misma conducta.

De esta forma, el nuevo plazo que se computa a partir del 1° de enero del año

siguiente es para que la autoridad fiscal ejerza su acción de cobro respecto a la multa impuesta y confirmada en sede administrativa. Todo lo cual, conduce a afirmar que el ordenamiento jurídico tributario costarricense no establece ni incluye ningún acto interruptor de la prescripción en materia sancionatoria para las infracciones de deberes formales.

Debe tenerse presente que para las sanciones indicadas de los artículos 78, 79, 81 y 83 del CNPT, cuando se cumplan una serie de supuestos y condiciones específicas⁸¹, los obligados tributarios pueden acogerse a una reducción de la multa que oscila entre el 80% al 20%, según corresponda.

Verbigracia, para tales infracciones de deberes formales puede ocurrir que la Administración emita la propuesta motivada y el sujeto infractor se acoja a una reducción de entre el 55% al 50% de la multa si repara su incumplimiento antes de la notificación de la resolución sancionadora. Recuérdese que, en tesis de principio y según lo reconocido por el TFA, la sola comunicación de la propuesta motivada habrá interrumpido la prescripción, pero en este caso dicho efecto interruptor perderá sentido debido a que ya se ha sancionado al sujeto infractor, se ha cancelado la multa, la Administración no puede castigar el mismo hecho en virtud del principio *non bis in idem* y, por ende, nunca se emitirá una resolución sancionadora.

En caso de que el sujeto infractor considere que la multa es improcedente y no se acoja a la reducción comentada, presentará un escrito oponiéndose a la propuesta motivada y la Administración Tributaria lo resolverá con el dictado de la resolución sancionadora, la cual anulará el procedimiento sancionador o rechazará los argumentos planteados. En esta etapa, el sujeto pasivo encuentra su última oportunidad de aceptar la multa y subsanar el incumplimiento aplicándose una

⁸¹ Véanse los incisos a), b) y c) del artículo 88 del CNPT.

reducción de entre el 25% y 20%, debiendo hacerlo dentro plazo de cinco días hábiles para recurrir la resolución que otorga el artículo 150 del CNPT.

Si acepta los hechos y se acoge a la reducción comentada, la resolución sancionadora quedará en firme. En dicho caso, existirá una propuesta motivada que, en principio, interrumpió la acción de la Administración Tributaria para ejercer su *ius puniendi*, por lo que con la normativa vigente será a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel de la firmeza de la resolución sancionatoria que comenzará a computarse un nuevo plazo, pero, ¿para qué exactamente si ya se ha ejercido la acción sancionadora? El nuevo plazo que inicia a correr es para que la Administración cobre la multa impuesta al sujeto pasivo, ya no para sancionarle, indistintamente se acoja la tesis imperante o por la que abogo.

Sin embargo, en tal escenario ni siquiera iniciará a correr un plazo para cobrar la multa derivada de la sanción en firme ya que el sujeto pasivo se acogió a la reducción del inciso b) del artículo 88 del CNPT. Por consiguiente, el efecto interruptor pierde interés y repercusión alguna en el procedimiento sancionador seguido en su contra.

Bajo el supuesto de que el obligado tributario no se acoja a la reducción, podrá interponer potestativamente un recurso de revocatoria ante el órgano de la Administración que dictó el acto final sancionatorio o un recurso de apelación ante el TFA, dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la notificación de uno u otro⁸². En caso de elegir el primer camino, la Administración emitirá una resolución que resolverá el recurso de revocatoria, mediante la cual lo declarará con o sin lugar.

Si el reclamo es admitido por el propio órgano de la Administración, puede ocurrir lo que de seguido se expone. En primer término, es posible que el

⁸² Véase el tercer párrafo del artículo 150 del CNPT.

procedimiento sancionador sea anulado desde su inicio por un defecto grave en su tramitación, supuesto bajo el cual se tendrá por concluido y no habrá plazo que inicie a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme, pues dicho acto nunca adquirirá tal condición.

Al anularse en su totalidad, el efecto interruptor de la prescripción que, en principio causó la notificación de la propuesta motivada, perderá validez. No obsta decir, bien podría suceder que la Administración Tributaria, con base en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que este ensayo analiza, reinicie el procedimiento sancionador manifestando que aun anulado el acto administrativo por el cual se presumió la infracción, este mantiene su efecto interruptor de la prescripción.

Distinto panorama acontece si el órgano competente anula únicamente la resolución sancionadora por algún vicio subsanable – como por ejemplo puede ser lo relacionado con la foliatura del expediente administrativo – pero deja vigente la propuesta motivada. En tal caso, la Administración emitirá un nuevo acto final sancionatorio, pero tendrá a su favor, bajo la postura dominante, un acto previo que supuestamente le habrá interrumpido la prescripción (la notificación de la infracción que se presume), hipótesis según la cual el sujeto pasivo jamás podrá ganar un argumento de objeción de prescripción.

Lo anterior, debido a que la autoridad fiscal alegará que oportunamente interrumpió la prescripción de su acción para sancionar al sujeto infractor y el nuevo plazo estará suspendido hasta el 1° de enero del año siguiente a la firmeza de la nueva resolución sancionadora. Para el momento en que ello ocurra, el efecto interruptor de la prescripción perderá interés porque ya se habrá aplicado la sanción, razón que lleva a concluir, una vez más, que el nuevo plazo que inicia a correr a partir de tal firmeza corresponde a la facultad con cuenta la Administración para

cobrar la multa pecuniaria.

En sentido contrario, si el recurso incoado contra la resolución que resuelve la revocatoria es rechazado, el obligado tributario podrá acudir en apelación ante el jerarca impropio. Debe aclararse, bien puede ocurrir que el sujeto infractor no apele la resolución de la Administración que confirma el acto final sancionatorio, supuesto en el que, de conformidad con el artículo 74 del CNPT, la sanción pecuniaria devengará los intereses citados en el numeral 57 del mismo texto legal a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución.

De haber acudido al jerarca impropio, la resolución que dicte el TFA dará por agotada la vía administrativa y a partir del tercer día hábil siguiente a su firmeza, si es que el recurso fue rechazado, la multa impuesta devengará intereses y la Administración podrá cobrarla dentro de un plazo de cuatro años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede en firme.

Si el reclamo del impugnante es declarado sin lugar, la respectiva resolución quedará en firme y a partir del 1° de enero del año siguiente a que adquiera tal condición comenzará a correr un nuevo plazo, pero surge nuevamente la disyuntiva, ¿cuál es ese plazo que comienza a computarse? Sencillo, el plazo que inicia a correr es para cobrar la multa confirmada por el TFA, no el referente a la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones.

En contraste, piénsese en un escenario donde el recurso de apelación del sujeto pasivo es acogido. En dicha circunstancia, se presentarán semejantes escenarios antes descritos para la declaratoria con lugar del recurso de revocatoria. Es decir, es factible que el procedimiento sea anulado en su totalidad desde el inicio, premisa en la cual no habrá plazo que inicie a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a la firmeza de la respectiva resolución.

Como se dijo, actualmente ello no supone ningún impedimento para que la Administración Tributaria pueda reiniciar el procedimiento sancionador amparada en los pronunciamientos reiterados de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que vuelven virtualmente perpetuas las actuaciones de la Administración Tributaria e ignoran el instituto de la prescripción. De hecho, según se indicó al inicio de esta obra, el primer antecedente sobre el tema surge en 2006, en la cual esa Sala de Casación resolvió un reclamo relacionado con la aplicación de la prescripción en infracciones administrativas tributarias derivadas de una acción cobratoria del IDA, hoy INDER⁸³, antecedente que hoy día es empleado por el TFA en la resolución de procedimientos sancionadores⁸⁴.

Opuesto escenario ocurre cuando el TFA anula únicamente la resolución sancionadora por algún vicio subsanable y no así el acto previo que presume la sanción que, en principio, interrumpió la prescripción. En tal situación, es muy probable que el jerarca impropio reenvíe el expediente a la oficina de origen y la Administración reinicie el procedimiento mediante la emisión de un nuevo acto final sancionatorio.

En igual sentido como se expuso antes, el sujeto infractor llevará las de perder en su alegato de prescripción debido a que se mantiene vigente el acto que,

⁸³ “Según indica el numeral 74 antes transcrito, el plazo de la prescripción queda interrumpido hasta cuando la respectiva resolución quede firme. En el sub-júdice, eso sucede con la notificación de las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Por consiguiente, tampoco el extremo de los recargos cobrados se encuentra prescrito. Sin perjuicio de lo anterior, y a mayor abundamiento de razones, es menester indicar lo siguiente. Podría argüirse que el señalado acto interruptor de la prescripción no tiene esa virtud, pues la (...) anuló lo actuado en el procedimiento cobratorio y ordenó reiniciarlo. Sin embargo, tal suposición parte de una base falsa. En realidad, la (...) 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 (...) En todo caso, aun cuando se interpretara que sí fue anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen (...)”. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 385-F-2006.

⁸⁴ Por ejemplo, se puede citar el Fallo No. 268-S-2020.

aparentemente, en un inicio tuvo efecto interruptor (la comunicación de la propuesta motivada) y la prescripción se mantendrá suspendida hasta la firmeza de la segunda resolución sancionadora. Empero, cuando esto último suceda, de poco habrá servido que la prescripción del *ius puniendi* del Estado se haya interrumpido, pues a partir del 1° de enero siguiente a aquel en que el nuevo acto adquiera firmeza corre un plazo para ejercer la acción cobratoria y ya no para imputar infracciones administrativas.

Como se desprende de lo anterior, lo cierto es que el párrafo segundo del numeral 74 del CNPT mezcla un efecto interruptor de la prescripción, referente a la potestad punitiva de la Administración Tributaria, con una suspensión que implícitamente remite al ejercicio cobratorio de las sumas derivadas de las infracciones administrativas, al señalar que el nuevo plazo comenzará a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la resolución sancionadora adquiera firmeza.

Para ejemplificar lo hasta ahora expuesto, se trae un caso hipotético de cómo funciona actualmente la acción sancionatoria de la Administración Tributaria.

Alejandro S.A. es un contribuyente ordinario – no gran contribuyente – que debe presentar su declaración informativa D-151 “*Declaración anual de clientes, proveedores y gastos específicos*” del período 2018 a más a tardar el 30 de noviembre del 2018⁸⁵, pero por error involuntario, el contador de la compañía omite cumplir con el deber formal. En armonía con el artículo 74 del CNPT, la autoridad tributaria cuenta con un plazo de cuatro años para sancionar a Alejandro S.A., plazo que inicia a correr a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción, es decir, el *dies a quo* se computa a partir del 1° de diciembre del 2018 y el *dies a quem* llegará el 1° de diciembre del 2022.

⁸⁵ Lo anterior, de conformidad con la Resolución No. DGT-R-042-2015 del 5 de octubre del 2015.

Dentro de ese lapso de tiempo, la Administración forzosamente deberá iniciar el procedimiento sancionador contra la compañía o de lo contrario perderá su facultad para multarla. Por ejemplo, si se enterase del incumplimiento hasta diciembre del 2022 y le notifica a Alejandro S.A. una propuesta motivada el 10 de diciembre de ese año, su acción para aplicar una sanción habrá prescrito.

No obstante, en el caso concreto la Administración Tributaria de Cartago se percató en junio del 2019 que Alejandro S.A. no había presentado la declaración informativa D-151 del período 2018 y le notifica el 12 de junio del 2019 una propuesta motivada de conformidad con el artículo 83 del CNPT por incumplimiento en el suministro de información. La notificación de dicha propuesta motivada, en principio, interrumpe la prescripción y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.

Así las cosas, el 12 de junio del 2019 quedó interrumpida la prescripción y el nuevo plazo comenzaría a correr a partir de una fecha que indeterminada, pues dependerá de que la resolución sancionadora quede firme. Alejandro S.A. presenta escrito de alegatos el 18 de junio rechazando la sanción que se le pretende imponer, recurso que es denegado por la Administración mediante la Resolución Sancionadora No. 002-2021 notificada el 4 de diciembre del 2019. Contra este último acto, Alejandro S.A. puede no recurrir la decisión adoptada y acogerse a una reducción de la sanción conforme al artículo 88 del CNPT, o interponer potestativamente recurso de revocatoria ante la misma Administración o apelación de manera directa ante el TFA.

Alejandro S.A. opta por incoar recurso de revocatoria el 10 de diciembre del 2019, el cual es rechazado por la Administración mediante una nueva resolución administrativa notificada el 30 de julio del 2020, lo cual lleva a la compañía a interponer recurso de apelación para conocimiento del TFA el 5 de agosto del 2020.

En esa última instancia, el jerarca impropio puede: (i) acoger el reclamo interpuesto y declarar con lugar el recurso de apelación, escenario bajo el cual nunca existirá una resolución en firme y perderá interés el supuesto efecto interruptor de la prescripción que causó la notificación de la infracción que se presume, (ii) rechazar el recurso y confirmar la resolución sancionadora, contexto que implica que a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel de la firmeza del acto final correrá un nuevo plazo, ya no para sancionar, sino para cobrar las sumas originadas de la infracción administrativa.

Imagínese que en el primer plano el TFA declara con lugar el recurso de apelación mediante Fallo No. 200-2021 del 2 de setiembre del 2021, anula la resolución sancionadora y reenvía el expediente a la oficina de origen, manteniéndose incólume la propuesta motiva. Las actuaciones de ese procedimiento sancionador se ilustran a continuación:

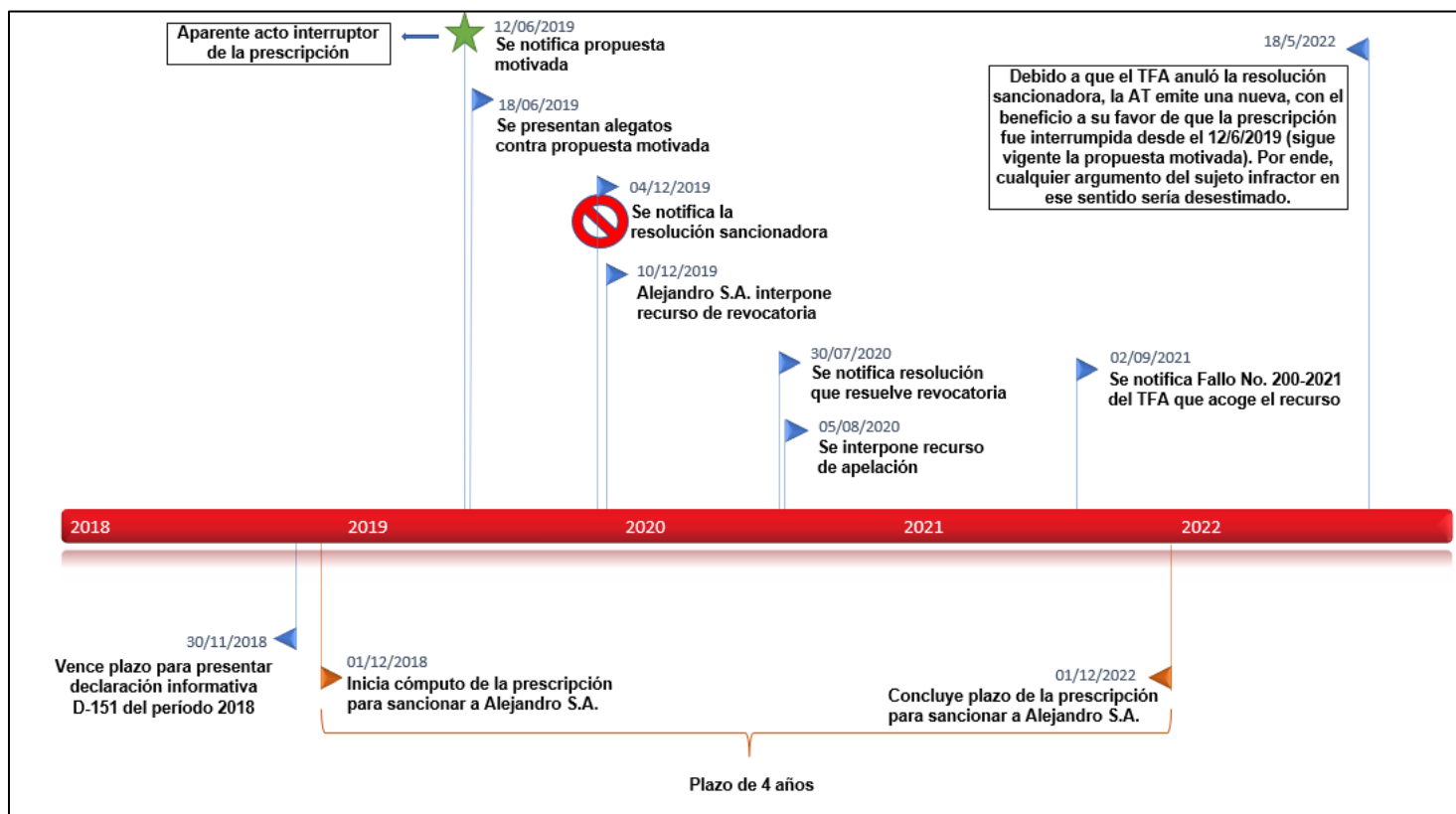


Figura No. 3

Por el contrario, después de todas las etapas seguidas por Alejandro S.A. el TFA declara sin lugar el recurso de apelación y confirma en todos sus extremos la resolución sancionadora, la cual evidentemente trae como consecuencia que adquiera firmeza. Lo anterior, se resumiría de la siguiente forma:

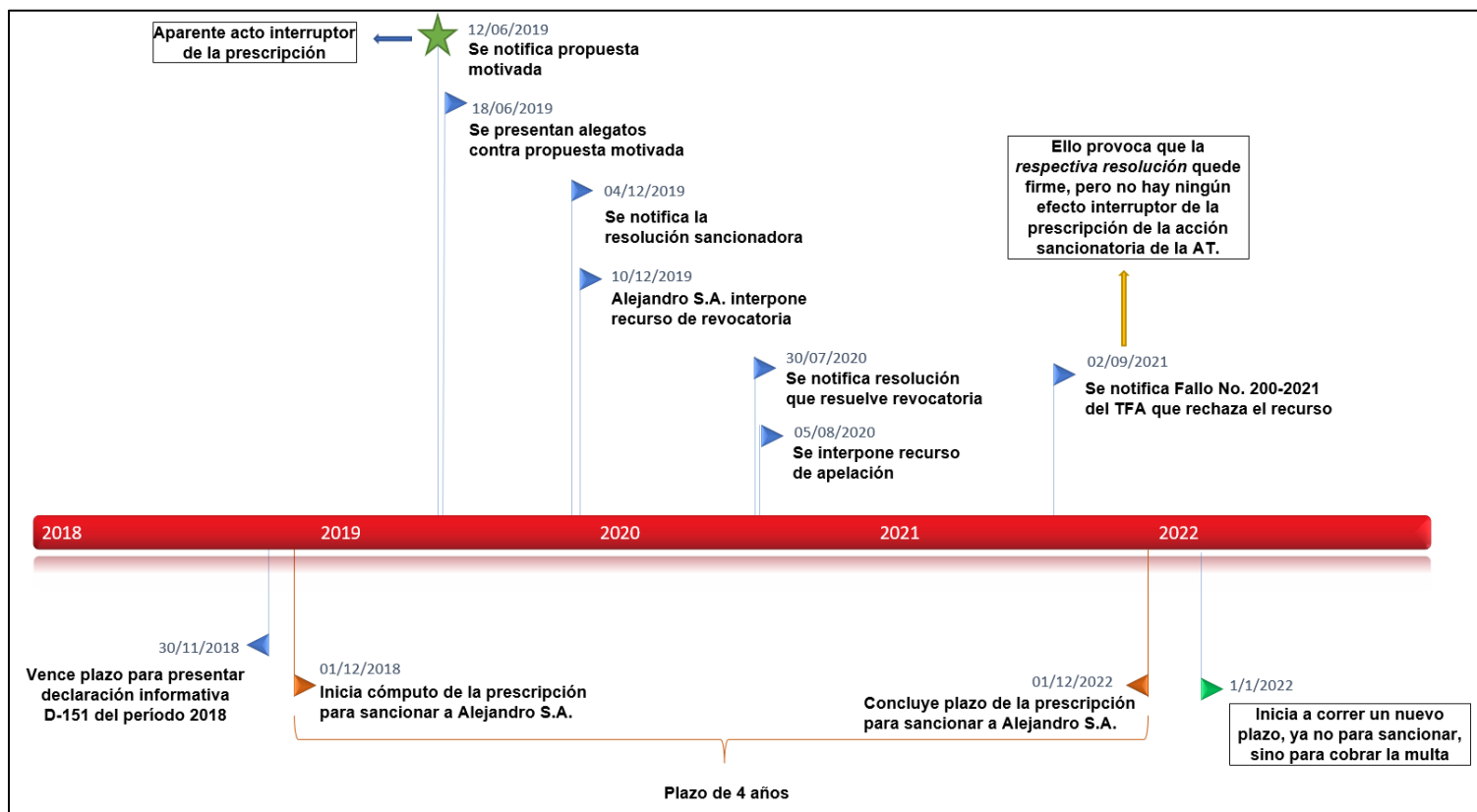


Figura No. 4

Con la anterior imagen queda demostrado lo siguiente: puede debatirse que la notificación de la infracción que se presume tiene efecto interruptor de la prescripción o no, - como he señalado mi criterio es que no – pero lo que no encuentra margen de discusión es que la firmeza de la respectiva resolución tiene efecto interruptor de la

prescripción respecto de la acción sancionadora de la Administración Tributaria. El supuesto segundo acto interruptor no interrumpe en ningún momento dicha acción, sino más bien remite a sus facultades de cobro y ejecución de la multa confirmada, afirmación que con distinto razonamiento ha confirmado implícitamente el TFA⁸⁶.

A modo de resumen, es dable afirmar lo siguiente. En primer lugar, si se acoge la tesis predominante, en cuestión de infracciones administrativas de deberes formales existen dos actos interruptores de la prescripción en materia sancionatoria, la simple notificación de la infracción que se presume y la firmeza de la respectiva resolución. Sin embargo, aun con dicha interpretación, lo cierto es que únicamente existiría una única causal interruptora de la prescripción en materia sancionatoria tributaria, la cual es la comunicación de la propuesta motivada.

Lo anterior, debido a que en el momento en que la resolución sancionadora adquiere firmeza – aparente segundo acto interruptor de la prescripción – ya se ha castigado al sujeto infractor, siendo ilegal y contrario al principio de *non bis in idem* volverle a sancionar por la misma conducta. Esto lleva a concluir que el efecto interruptor opera en relación con la acción cobratoria de la Administración para ejecutar la multa en firme, no respecto a sus facultades sancionatorias.

Por el contrario y desde un análisis propio, es plausible aseverar que el

⁸⁶ “(...) según la normativa vigente para el caso que nos ocupa, el término de prescripción para gestionar su cobro, comenzaba a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a la firmeza de la resolución sancionadora que le dio origen, firmeza que se produce hasta el 17 de noviembre del 2014, por lo que, al no haber interpuesto la contribuyente dicho recurso de alzada, el plazo de prescripción para gestionar su cobro, comenzó a computarse el 1º de enero del 2015. A partir de este momento, la deuda es líquida y exigible por lo que se inicia un nuevo periodo de prescripción de cuatro años para que la Administración gestione su cobro, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 del Código Tributario, que expresamente establece que la Administración cuenta con un plazo de cuatro años para exigir el pago del tributo y sus intereses, en relación con el artículo 74 de cita, que respecto a las sanciones indica expresamente que el plazo de prescripción de cuatro años para aplicar sanciones, corre nuevamente a partir de la firmeza de la resolución sancionatoria, con lo cual debe interpretarse que se trata de un plazo para ejecutar esa sanción, que siendo en este caso de naturaleza pecuniaria, implica su cobro efectivo al deudor”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 268-S-2020

segundo párrafo del artículo 74 del CNPT incluye una condicionante para que la prescripción sea interrumpida, que es la firmeza de la resolución sancionadora. Es decir, la simple notificación de la infracción que se presume no es un acto interruptor de la prescripción para aplicar sanciones contra sujetos pasivos.

En caso de que la respectiva resolución adquiriera firmeza y se consuma el efecto interruptor, este operará respecto a la facultad de ejecución y cobro de la multa impuesta al sujeto infractor, no para sancionarlo, pues dicha acción ya ha sido previamente ejercida. Corolario de lo anterior, a mi juicio no existe en la actualidad una causal interruptora de la prescripción en materia sancionadora tributaria.

Es factible afirmar también, que a diferencia del procedimiento determinativo, en los procedimientos sancionadores por infracciones administrativas de deberes formales no existe un acto o actuación que comience a computar nuevamente el plazo de prescripción desde la fecha en que se produjo la interrupción, sino que el aparente efecto interruptor (la notificación de la infracción que se presume) se mantiene indefinidamente suspendido hasta que pierde propósito alguno, pues ya no puede interrumpir la facultad sancionatoria de la Administración.

Por ello, se recomienda modificar el párrafo segundo artículo 74 del CNPT para que se elimine la conjunción comentada entre interrupción y suspensión, y se incluya en la norma que el nuevo plazo iniciará a correr a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. Dicha reforma en el texto legal introduciría una causal interruptora de la acción para sancionar a los obligados tributarios equilibrada y garante de los intereses del administrado, no quedando suspendido el plazo por un intervalo de tiempo incierto, y eliminaría al mismo tiempo la remisión implícita que hace el actual ordinal a la facultad cobratoria una vez en firme la *respectiva resolución*.

La anterior reforma legal debe ir acompañada de la modificación al artículo 51

del CNPT antes mencionado, a efectos de que, como se dijo previamente, se incluya que la Administración Tributaria cuenta con un plazo de cuatro años para exigir el pago de las multas derivadas de infracciones administrativas, plazo que deberá iniciar a correr a partir de la firmeza de la resolución sancionadora.

ii. Infracción administrativa contemplada en el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT

Similar escenario al antes descrito acontece con el procedimiento sancionador que regula la infracción administrativa del inciso 1) subincisos a) y b) del artículo 81 del CNPT, el cual inicia con la notificación del traslado de cargos sancionador⁸⁷ - antes propuesta de resolución sancionadora – que se notifica conjuntamente con el traslado de cargos y observaciones del procedimiento determinativo. Frente a ese acto preparatorio, el sujeto pasivo se encuentra facultado para presentar un escrito de alegatos manifestando su aceptación u oposición a la sanción imputada en un plazo de diez días hábiles.

Como se señaló anteriormente, en sus antecedentes el TFA ha considerado que el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT incluye por sí solo dos actos interruptores de la prescripción: (a) la notificación de la sanción que se presume y (b) la firmeza del acto administrativo determinativo, reconociendo así la existencia de una suspensión⁸⁸. No obstante, una vez más es necesario brindar postura al

⁸⁷ Véase el artículo 171 bis del RPT.

⁸⁸ “(...) el Legislador Patrio, decidió establecer como un primer acto interruptor de la prescripción, la comunicación de la sanción que se presume (...) De ahí que debe interpretarse que la Propuesta de Resolución Sancionadora que se comunica junto con la Propuesta Provisional de Regularización, dentro de un procedimiento de control tributario, es el acto donde se presume la sanción a imponer y por lo tanto es el primer acto interruptor de la prescripción, quedando suspendido el cómputo del plazo hasta la firmeza de la resolución determinativa. El segundo acto interruptor de la prescripción, que el Legislador Patrio establece en la reforma operada en el artículo 74 del Código Tributario, para la infracción material prevista en el artículo 81 *ibidem*, en los supuestos de falta de ingresos por omisión o inexactitud, es la firmeza del acto administrativo de liquidación de oficio o resolución determinativa”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 467-S-2018.

respecto y afirmar que, de igual modo que ocurre con el párrafo segundo de esa norma, el párrafo tercero incorpora una condicionante para que la prescripción se interrumpa, trátase de la firmeza de la resolución determinativa.

La anterior conclusión a partir del mismo análisis hecho para el artículo 54 del CNPT, cuya redacción nuevamente se asemeja al tercer párrafo del numeral 74:

Artículo 54 CNPT	Artículo 74 CNPT (párrafo tercero)
<i>En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.</i>	<i>En los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que el acto administrativo de liquidación de oficio quede firme.</i>

Cuadro No. 2

Dicho en otras palabras, no es la sola notificación del traslado de cargos sancionador lo que interrumpe la acción de la Administración para ejercer su *ius puniendi* sobre un obligado tributario, sino que dicho efecto se encuentra supeditado y condicionado a la firmeza del acto final del procedimiento determinativo. Ergo, si la resolución determinativa es anulada, nunca se interrumpirá la prescripción de la acción sancionatoria.

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de obligaciones formales, donde el nuevo plazo que inicia a correr es para que la Administración ejerza su facultad cobratoria respecto a la multa impuesta, en los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 el plazo que comienza a computarse a partir del 1° de enero del año en que la resolución determinativa adquiere firmeza sí

corresponde a la acción sancionatoria de la autoridad fiscal, pues es hasta ese momento en que puede emitirse la resolución sancionadora.

A mi juicio y con el propósito de brindar certeza jurídica y equidad de trato, el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT debe reformarse de forma tal que se establezca que la prescripción para aplicar sanciones se interrumpe por: (a) la notificación de la infracción que se presume y (b) por la firmeza del acto administrativo que determina la obligación tributaria. Esto último, aclarando que interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo transcurrido y el nuevo plazo comenzará a computarse de nuevo a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción, ya no a partir del 1° de enero del año siguiente.

Dicha propuesta de reforma en ningún momento impediría que la Administración continúe con su obligación de emitir el acto final sancionatorio hasta la firmeza del acto determinativo, sino más bien contribuye a que se atienda y satisfaga el derecho fundamental a un procedimiento pronto y cumplido que resguarda el artículo 41 de la Constitución Política, eliminando dilataciones innecesarias. A partir de esa sugerencia, se equilibra los intereses del administrado respecto al sujeto activo de la obligación tributaria y se le obliga a este último a conducir el procedimiento, tanto determinativo como sancionador, con la intención de lograr el máximo de celeridad y eficiencia en orden a lo que establece el numeral 181 del CNPT⁸⁹.

Independientemente de lo dicho hasta ahora, debe agregarse que si el sujeto infractor acepta los cargos imputados podrá reparar su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación de la resolución determinativa, para lo cual podrá acogerse a la reducción del 50% o

⁸⁹ Artículo 181 - Impulso procesal. La Administración Tributaria deberá conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto al ordenamiento jurídico y a los derechos e intereses legítimos del contribuyente.

55% que establece el artículo 88 del CNPT. Si por el contrario se opone al traslado de cargos sancionador y decide impugnar el procedimiento, presentado el escrito de alegatos la autoridad fiscal se encuentra impedida para notificar la resolución sancionadora hasta el tanto el acto final del procedimiento determinativo no se encuentre en firme⁹⁰.

Una vez adquiera tal condición de firmeza la resolución determinativa, el procedimiento sancionador se “reanuda”, seguirá su curso normal y hasta que el acto final sancionatorio no alcance la misma condición, la autoridad fiscal se encuentra impedida para ejecutar el cobro de la multa correspondiente. Es menester acotar que según la normativa vigente, a partir del 1° de enero del año siguiente a la firmeza del acto final determinativo la Administración cuenta con un plazo de cuatro años para emitir la resolución sancionadora.

De no hacerlo, evidentemente su facultad para sancionar al supuesto sujeto infractor, por más que se haya confirmado la determinación de oficio practicada, habrá prescrito. Cuesta imaginar un caso en que la pasividad e ineficacia de la Administración llegue a tales extremos, pero no está de más advertirlo.

Por otro lado, si la autoridad competente emite y le notifica al sujeto pasivo la resolución sancionadora dentro del plazo de cuatro años, de acuerdo con el artículo 150 del CNPT este podrá interponer potestativamente recurso de revocatoria ante el órgano de la Administración que dictó el acto o apelación de manera directa ante el TFA, dentro de un plazo de treinta días hábiles. Véase que esta es una de las marcadas diferencias entre este tipo de infracciones administrativas respecto a las relacionadas con el incumplimiento de deberes formales, así como las establecidas por los artículos 80 y 80 bis del CNPT, pues para estas últimas el texto legal

⁹⁰ Así lo ordena el artículo 186 del CNPT.

contempló un plazo bastante inferior para ejercer el derecho de defensa.

Resulta imprescindible mencionar que en esta etapa del procedimiento sancionador el sujeto infractor ya no podrá acogerse a ninguna de las reducciones del artículo 88 del CNPT, debido a que su última oportunidad fue cuando la Administración Tributaria le notificó la resolución determinativa. A partir de ese momento y dentro del plazo de ley que tenía para recurrirla, el obligado tributario debió haber aceptado los hechos planteados en el procedimiento sancionador y subsanado su incumplimiento para optar por una rebaja en la multa de un 25%.

Habiendo impugnado la resolución sancionadora mediante el recurso de revocatoria, la Administración emitirá una nueva resolución por la cual acogerá o rechazará el reclamo. Debido a la firmeza del procedimiento determinativo donde se confirmó la actuación del contribuyente, en principio, irregular y contraria al ordenamiento jurídico, se ve realmente complejo que la autoridad fiscal declare con lugar el recurso incoado por el impugnante.

Mismo panorama suscitaría en el caso de que se interponga recurso de apelación ante el TFA, quien, ante la firmeza del procedimiento determinativo probablemente rechace el reclamo del contribuyente y confirme la resolución sancionadora. Sea que el procedimiento sancionador concluya ante la misma Administración o ante el TFA, una vez en firme la multa pecuniaria generará intereses a partir del tercer día hábil siguiente, y dentro de los treinta días hábiles siguientes deberá ser cancelada de forma voluntaria, o caso contrario iniciará el proceso de cobro.

Para ejercer su acción cobratoria respecto de la multa confirmada, la Administración cuenta con un plazo de cuatro años. Ello de conformidad con el artículo 51 del CNPT que, si bien no lo indica expresamente para sumas derivadas de infracciones administrativas, es la disposición normativa que regula el plazo

prescripción de cobro y ejecución, por lo que por analogía debe aplicarse.

Un escenario opuesto y poco probable, pero que puede ocurrir, sería que el TFA declare con lugar el recurso de apelación del contribuyente y anule la resolución sancionadora por algún vicio subsanable, devolviendo el expediente a la oficina de origen para que proceda con la emisión de una nueva resolución sancionadora. Si bien habría que analizar cada caso en concreto, puede que ese nuevo acto final sancionatorio se dicte fuera del plazo de los cuatro años para sancionar al obligado tributario, situación fáctica que permitiría alegar la prescripción de la acción de la Administración para imponer una multa.

Bajo ese contexto de anulación de la primera resolución sancionadora es altamente previsible que la Administración Tributaria, ante ese argumento de prescripción, propugne, con fundamento en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que este ensayo crítica, que su acción sancionatoria no ha prescrito. Lo procedente como resultado del razonamiento esbozado en esos antecedentes que han permitido dotar de validez jurídica a actos administrativos absolutamente nulos, otorgándoles la virtualidad de interrumpir la prescripción pese a su supresión del ordenamiento jurídico.

Así las cosas y una vez aclarada la aplicación de la prescripción en la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, se procede ahora a analizar su acción respecto al ejercicio ejecutivo y de cobro.

C. Aplicación de la prescripción para exigir el cobro de la deuda líquida y exigible

En las sentencias de la Sala Primera que este trabajo analiza, dicho órgano colegiado ha manifestado que aunque se hayan anulado actos administrativos la prescripción no se interrumpe, en el tanto el contribuyente “tiene plena certeza de que la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria”, lo cual elimina

el estado de incerteza producido por decurso del tiempo. Según se demuestra de seguido, en la práctica dicha interpretación es incorrecta debido a que se mezcla acciones distintas: determinar el tributo o sancionar una conducta, y ejercer el cobro del adeudo respectivo derivado de ese procedimiento determinativo o sancionador.

i. Aspecto generales

De conformidad con el artículo 40 del CNPT, los tributos deban pagarse dentro de los plazos que fije cada ley tributaria. A modo de ejemplo, el impuesto sobre la renta debe cancelarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, o bien el impuesto sobre el valor agregado a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes.

Si los contribuyentes autoliquidan sus tributos dentro del plazo dado por ley, se infiere que el pago es voluntario y no es necesario ninguna actuación por parte de la Administración Tributaria. No obstante, si dentro del plazo concedido por ley no hay pago alguno, no solo habrá sanción por mora, acorde con el numeral 80 bis del CNPT, sino que la autoridad tributaria podrá hacer uso de su facultad recaudatoria, la cual consiste en cobrar *“el pago de todas las deudas tributarias de los obligados tributarios, en cualquier de sus etapas”*⁹¹.

Esas etapas a las que alude la norma, son básicamente las del pago voluntario, la administrativa y la ejecutiva. De esta forma, si vencido el plazo que establece cada ley para el pago del impuesto no hay autoliquidación, la Administración Tributaria comunicará al contribuyente de su condición de morosidad mediante un requerimiento de pago que no tiene recurso alguno, instándolo a

⁹¹ Artículo 177- De la Recaudación. "La función de recaudación consiste en recaudar el pago de todas las deudas tributarias de los obligados tributarios, en cualquiera de sus etapas. Corresponde a la Administración Tributaria definir las formas de pago y, a la Tesorería Nacional corresponde definir los medios por los cuales los obligados tributarios deben cumplir con sus obligaciones materiales.

cancelar el crédito impago en un plazo de quince días.

Si dentro de dicho plazo no se realiza el pago del adeudo reclamado, la Administración certificará la deudas dejadas de pagar por concepto de tributos y sanciones administrativas y remitirá un certificado de lo pendiente de cobro para que se ejerza la respectiva acción judicial o extrajudicial. Esta última etapa, corresponde a la acción ejecutiva que lleva a cabo la Administración Tributaria.

En términos generales, el anterior es el procedimiento de gestión de recaudación y cobro que realiza la Administración Tributaria para los obligados tributarios en condición de morosidad con el pago de tributos, que puede ocurrir por ejemplo cuando se presenta una declaración tributaria del IVA, pero se omite realizar el pago correspondiente. Con sucintas diferencias, ese es también el procedimiento aplicable para el cobro de adeudos tributarios derivados de determinaciones de oficio o de multas impuestas en procedimientos sancionadores, según se analiza a continuación.

ii. Liquidación de la deuda tributaria en procedimientos determinativos

Acorde con lo señalado en páginas previas, el primer párrafo del artículo 51 del CNPT incluye dos distintos tipos de prescripción, una en relación con la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, y otra para exigir el pago de la deuda líquida exigible. Dicho lo anterior, debe nuevamente señalarse que el acto final del procedimiento determinativo adquiere firmeza únicamente mediante dos vías, indistintamente se trate de una liquidación previa o definitiva, sea: (i) ante la inercia del sujeto pasivo, es decir, que no recurra el acto administrativo, o bien, (ii) que el órgano competente de la Administración – o el jerarca encargado de agotar la vía administrativa – confirme el acto final.

En caso de que el obligado tributario no recurra el acto final dentro de los

treinta días hábiles siguientes a su notificación, la determinación de oficio practicada por la Administración quedará en firme y a partir de ese momento tendrá treinta días hábiles para liquidar la deuda tributaria⁹². En este escenario y acorde con el artículo 54 del CNPT, no habrá una interrupción especial del cómputo de la prescripción para determinar el tributo, pero necesariamente existirá un acto previo que la habrá interrumpido, la notificación del inicio de actuaciones en el caso de liquidaciones definitivas, o la notificación de la resolución determinativa en el caso de liquidaciones previas.

Así las cosas, la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria será interrumpida y el nuevo plazo iniciará a computarse a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. No obstante, debe aclararse, ese nuevo plazo de cuatro años que comienza a correr es para que la Administración cobre el adeudo tributario en caso de que el contribuyente no realice el respectivo pago en el lapso de treinta días hábiles que le fija el ordenamiento jurídico.

Si el contribuyente cancela la deuda en dicho plazo, la Administración no ejercerá acción cobratoria alguna, pero si vencido no hay voluntad en pagar, el órgano encargado de la Administración dictará un requerimiento de cobro tendente a ejecutar la deuda, otorgando quince días hábiles para realizar el pago. Cabe acotar, la notificación de ese requerimiento, de conformidad con el inciso e) del artículo 53 del CNPT, tiene efecto interruptor de la prescripción, pero no interrumpe la acción para determinar el tributo porque el procedimiento ya ha quedado en firme, lo que interrumpe es la acción para cobrar.

De esta manera, el obligado tributario, al menos en vía administrativa, lidia con

⁹² Véase el artículo 40 del CNPT.

tres posibles opciones: (i) pagar la deuda dentro de los quince días hábiles otorgados por la Administración, (ii) suscribir una facilidad de pago, (iii) no pagar ni llegar a un arreglo con la autoridad fiscal, y asumir las consecuencias legales de ello, sea que la Administración certifique la deuda respectiva y encargue el asunto al Departamento de Cobro Judicial del Ministerio de Hacienda.

Cuando el sujeto pasivo recurre la resolución determinativa y prosigue su fase recursiva hasta en apelación para conocimiento del TFA, el fallo que emita ese órgano dará por agotada la vía administrativa del procedimiento. A partir del día siguiente de la notificación del fallo que resuelve el reclamo interpuesto, en caso de que se declare sin lugar (quede en firme la resolución recurrida), el obligado tributario contará con un plazo de treinta días hábiles para realizar el pago de la determinación practicada.

En este contexto, sí se configura la causal interruptora del artículo 54 del CNPT en virtud del recurso incoado y de que la resolución recurrida quedó en firme, lo que provocará que el nuevo plazo de prescripción se compute a partir del 1° de enero del año calendario siguiente en que la resolución impugnada haya sido confirmada. Empero, al igual que en el escenario anteriormente descrito, ese nuevo plazo de cuatro años que inicia a correr es para que la Administración ejerza su facultad recaudatoria (cobratoria) en caso de que el contribuyente no realice el pago dentro de los treinta días hábiles posteriores a la firmeza del acto final.

A partir de ahí, ocurre un idéntico escenario al descrito previamente, si no se efectúa el pago en el plazo estipulado por ley se dictará un requerimiento de cobro que tendrá efecto interruptor de la prescripción, se otorgarán quince días hábiles para cancelar la deuda de manera voluntaria, y, si no se realiza, se continuará con la etapa ejecutiva del adeudo.

Lo descrito tiene por objeto demostrar que, contrario a lo que considera la Sala

Primera, el sujeto pasivo no tiene pleno conocimiento de que se realiza una gestión cobratoria en su contra hasta que existe un requerimiento de cobro. Todo lo que sucede con anterioridad a ello en realidad responde a actos que buscan determinar un tributo, no cobrarlo en sentido material.

Así, bajo el supuesto de que el contribuyente recurra la resolución determinativa, se continúe hasta la etapa final del procedimiento y el TFA declare con lugar el recurso de apelación interpuesto, el obligado tributario seguirá sin conocer que se sigue en su contra una acción cobratoria, ya que la Administración se encuentra impedida para cobrar un adeudo derivado de un procedimiento que ha sido anulado. Realmente, lo que supo en todo momento el sujeto pasivo fue que la Administración Tributaria pretendía determinarle una cuota tributaria adicional, pero nunca hubo un cobro.

iii. Liquidación de la deuda tributaria en procedimientos sancionadores

De previo se ha discutido que la acción cobratoria de la Administración no es únicamente para exigir el pago de deudas líquidas y exigibles derivadas de procedimientos determinativos, sino que también aplica para el reclamo de multas originadas en procedimientos sancionadores, aun y cuando la segunda oración del artículo 51 del CNPT omite indicarlo expresamente. Es decir, una debida integración normativa obliga a interpretar que el plazo de cuatro años contemplado en la norma de cita alcanza para reclamar el pago de todo adeudo líquido y exigible, trátase de tributos, intereses y multas.

De lo contrario, se imposibilitaría legalmente a la Administración Tributaria ejercer la acción cobratoria sobre multas que los sujetos infractores decidan no cancelar dentro del plazo contemplado por ley. Debe aclararse, acorde con lo desarrollado líneas atrás, el artículo 74 del CNPT regula el plazo de prescripción para que las autoridades fiscales puedan aplicar sanciones, pero no incluye dentro del

texto legal disposición alguna para exigir el pago de la multa, de ahí que sea necesario hacer la integración normativa comentada.

En este sentido, se ha indicado de previo que una vez cumplida la condicionante del segundo párrafo del artículo 74 del CNPT, es decir, se confirme el acto final sancionatorio, se interrumpirá la prescripción e iniciará a correr un nuevo plazo a partir del 1° de enero del año siguiente de la firmeza de la resolución sancionadora, pero este nuevo plazo será para que la Administración ejecute el cobro de dicha sanción. Dado que dicha norma no incorpora de manera explícita el plazo para reclamar el pago de la multa impuesta, debe recurrirse supletoriamente al 51 antes citado.

A esa integración comentada debe sumársele también el inciso e) del artículo 53 del CNPT, toda vez que la notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda interrumpen el curso de la prescripción de la acción cobratoria y, de conformidad con la normativa vigente, el nuevo plazo comenzará a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

En definitiva, podría interpretarse que la diferencia hecha en esta sección no tiene mayor relevancia debido a que, tratándose de acción cobratoria, determinativa o sancionadora, el obligado tributario de una u otra forma va a tener conocimiento de que se le sigue un procedimiento en su contra y ello elimina el estado de incerteza, pero lo cierto es que la distinción hecha es necesaria para elucidar que nos encontramos ante facultades con regulación autónoma y su conjunción solo provoca inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Segunda Sección: De un aislado antecedente a jurisprudencia

Una vez plasmado el marco general sobre la prescripción en materia tributaria

y su aplicación en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la acción determinativa, sancionatoria y ejecutiva de la Administración Tributaria, es ahora necesario ahondar en las sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que motivan el presente ensayo y así comprender sus efectos sobre los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Independientemente de que el primer antecedente sobre el tema se remonte al año 2006, la interpretación brindada por esa Sala de Casación repercute en la actualidad en la situación jurídica de muchos obligados tributarios al colocarlos en un estado de inseguridad latente. Según se demostrará a *posteriori* con el análisis de fuentes empíricas (casos concretos de contribuyentes), esa interpretación tácitamente le ha otorgado a las autoridades tributarias facultades cuasi perpetuas para llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación.

El diagnóstico debe comenzar con la Resolución No. 385-F- 2006 del 28 de junio del 2006, en la cual esa Sala de Casación resolvió, al analizar el instituto de la prescripción en infracciones administrativas tributarias derivadas de una acción cobratoria del IDA, hoy INDER, que aun y cuando un acto administrativo fuese anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen. En aquella ocasión, sentenció que la prescripción busca eliminar el estado de incerteza producido por el transcurso del tiempo, razón por la cual, aunque un proceso sea anulado, el administrado tiene plena certeza de que la Administración Tributaria ejerce una acción cobratoria en su contra.

Si bien dicho antecedente se desarrolla en el marco de una acción cobratoria contra una serie de contribuyentes del impuesto de consumo de cigarrillos y bebidas, y la tesis esbozada se formula en un apartado de la sentencia donde se analizan los recargos por sanciones administrativas emanados de la obligación principal, su relevancia no deja de ser menos importante debido a las serias consecuencias que

quince años después está propiciando en materia tributaria.

Debe señalarse, la inconveniencia para nuestro ordenamiento jurídico del razonamiento esbozado en la Resolución No. 385-F-2006 lo avisaba ya en el año 2012 el jurista costarricense Juan Manuel Gómez Solera en un ensayo académico⁹³ que examina la figura de la prescripción en Derecho Administrativo-Tributario. Sin duda alguna, dicha obra se constituye en una fuente importante para el estudio del problema que en este ensayo se discute, en el tanto se convierte en la primera – y posiblemente única hasta el momento – crítica a la interpretación de esa Sala de Casación.

De hecho, basta leer su introducción para enterarse de la trascendental advertencia que hace el autor, sea que la Resolución No. 385-F-2006 suponía dejar sin contenido el instituto de la prescripción en Derecho Tributario y alteraba el principio de seguridad jurídica, volviendo virtualmente perpetuas las actuaciones de fiscalización⁹⁴. A lo largo de su trabajo, Gómez Solera plantea una serie de argumentos que reflejan su preocupación por las consecuencias que podría traer ese precedente para los procedimientos tributarios (determinativos en gran medida) – los cuales sirven de sustento para el presente trabajo – pero también muestra cierta placidez y sosiego al tratarse en aquel entonces de una aislada sentencia.

Así incluso lo reconoce en el epílogo de la obra el Dr. Álvaro Fernández Silva, ex Magistrado de la Corte Suprema de Justicia, al manifestar abiertamente que dicho

⁹³ Juan Manuel Gómez Solera, *La prescripción en Derecho administrativo-tributario* (San José: Editorial Jurídica Continental), 2012.

⁹⁴ De forma expresa, reconoce Gómez Solera: “(...) la sentencia 385 que de seguido se analiza, prácticamente dejó sin contenido el instituto de la prescripción negativa en Derecho administrativo-tributario, alterando el principio de la seguridad jurídica que quedó sin eficacia en el ordenamiento jurídico nacional por la forma en que resolvió la Sala, y lo más perjudicial para los contribuyentes, es cómo aplica en el presente el Tribunal Fiscal Administrativo, la doctrina jurisprudencial que este extrae del fallo en comentario”. Juan Manuel Gómez Solera, *La prescripción en Derecho administrativo-tributario* (San José: Editorial Jurídica Continental, 2012) p. 17.

texto promueve una crítica académica respecto a uno de esos fallos “*afortunadamente de carácter excepcional*”. No obstante, la alerta hecha por Gómez Solera fue tomada con ligereza, pues justamente en 2012 la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia emitió la Resolución No. 555-F-S1-2012, segundo antecedente que profundiza el problema en estudio.

En este último precedente, ese mismo órgano colegiado declaró sin lugar un recurso de casación formulado por el CNP contra la Sentencia No. 2124-2010 de la Sección Sexta del TCA, que previamente había rechazado una acción referente a la prescripción de una serie de obligaciones tributarias. En líneas generales, el caso se resume en que en el año 2004 el IDA comunicó al CNP el inicio de actuaciones de comprobación para los períodos 2001, 2002 y 2003, como sujeto pasivo del impuesto sobre los licores, que conllevó a la emisión de un requerimiento de pago previo por la suma de ϕ 1.487.363.984,01.

Habiendo acudido a las respectivas fases recursivas, el TFA declaró la nulidad de todo lo actuado a partir del requerimiento de pago mediante Fallo No. 328-2006, al hallar vicios en la comunicación del procedimiento. Anulado lo obrado, el IDA reinició el procedimiento de comprobación y este continuó su curso hasta agotar nuevamente vía administrativa ante el TFA en virtud del recurso de apelación interpuesto por el CNP. Así, mediante Fallo No. 523-2007 dicho Tribunal acogió los argumentos del sujeto fiscalizado y declaró la prescripción de la acción del IDA para determinar el impuesto de los períodos comprendidos entre enero 2001 a noviembre 2003.

Por considerar dicha resolución lesiva a los intereses públicos, la Junta Directiva del IDA demandó al Estado y al CNP en sede jurisdiccional para que en sentencia se declarase la nulidad del Fallo No. 523-2007 del TFA, únicamente en cuanto declaró la prescripción de las obligaciones tributarias. A través de la

Resolución No. 2124-2010 antes mencionada, el TCA acogió la demanda y anuló parcialmente el fallo del TFA, solo en cuanto determinó prescrita la acción del IDA.

Acusando una errónea interpretación de los artículos 53 y 54 del CNPT y señalando una ausencia de valoración por parte del TCA respecto a que el TFA había declarado las actuaciones del IDA, el CNP interpuso recurso de casación contra la sentencia del TCA. Pese a ello, por Resolución No. 555-F-S1-2012 la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia resolvió que aun cuando se haya declarado la nulidad de actos administrativos, la interrupción de la prescripción se mantiene.

En la resolución del proceso en cuestión, esa Sala de Casación aludió a la Sentencia No. 385-F-2006 y reforzó la idea de que la 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 de las acciones tendientes al cobro”*⁹⁵. Dicho antecedente quiebra con la excepcionalidad que formulaba Gómez Solera en su ensayo académico, y acrecienta el riesgo de un estadio de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Sin embargo, lejos de que la historia concluyera ahí el asunto prosiguió en 2018 cuando la Sala Primera emitió una nueva sentencia sobre el tema, trátase de la Resolución No. 300-F-S1-2018 que declaró sin lugar un recurso de casación planteado por el sujeto pasivo. A. En suma, la parte actora interpuso demanda contra el Estado en el año 2015 solicitando la nulidad del Fallo No. 645-2014 del TFA y la prescripción de las obligaciones tributarias de los períodos 2005 y 2006 determinadas por la Administración Tributaria de la Zona Sur

Previamente en vía administrativa, el obligado tributario había objetado el

⁹⁵ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 555-F-S1-2012.

procedimiento determinativo seguido en su contra hasta interponer recuso de revocatoria con apelación en subsidio para conocimiento del TFA. Por medio del Fallo No. 228-2013, dicho jerarca impropio anuló todo lo actuado en el procedimiento determinativo y ordenó reponer el acto final al incumplirse con los requisitos formales que contempla el artículo 147 del CNPT para toda resolución administrativa.

Invalidado el procedimiento, la Administración dictó una nueva resolución determinativa y continuó con el curso normal del mismo, oponiéndose el sujeto pasivo a ese reinicio de actuaciones fiscalizadoras por escritos que denominó: *“Incidente de prescripción de obligaciones tributarias”*, *“incidente de nulidad absoluta”* y *“recurso de revocatoria con apelación en subsidio”*. Mediante Fallo No. 664-2014⁹⁶, el TFA rechazó el argumento de prescripción esgrimido por el obligado tributario y declaró sin lugar el recurso formulado, utilizando como sustento para su análisis la Resolución No. 385-F-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

En su demanda contra el Estado, el sujeto pasivo expresó que el correcto dimensionamiento de la nulidad decretada del Fallo No. 228-2013 implicaba efectos declarativos y retroactivos de todas las actuaciones del procedimiento determinativo. En su opinión, el procedimiento debía iniciar de cero, dado que debía prevalecer lo dispuesto en los artículos 171 y 224 de la LGAP en razón de que la declaratoria de nulidad absoluta tiene efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto.

⁹⁶ *“(…) las causas interruptoras del curso de la prescripción se mantienen, aun cuando se haya anulado el proceso en el cual se produjo la interrupción, toda vez que la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes, y que esa duda o angustia no existe en casos como el de análisis, pues, aunque se haya anulado el proceso, la empresa tiene plena certeza de que la Administración Tributaria, está ejerciendo la acción para determinar el tributo, por lo tanto, aquellos actos interruptores de la prescripción no pierden el efecto interruptor. Y que esa interrupción no es indefinida, por lo que debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria queda firme. (Ver resolución No. 000385-F-2006 de la SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA)”*. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 645-2014.

Aun con lo anterior, por Sentencia No. 054-2016-VII el TCA acogió la excepción de falta de derecho opuesta por el Estado y declaró sin lugar la demanda incoada por el contribuyente, empleando en su examen las Resoluciones No. 385-F-2006 y No. 555-F-S1-2012 antes citadas. Inconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de casación argumentando que las causales de interrupción de la prescripción en materia tributaria son taxativas y un acto sin efectos jurídicos materiales, por haber sido declarado nulo de pleno derecho, jamás podría ser causa interruptora.

En el análisis del caso concreto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia manifestó que lo actuado no violentaba los numerales 171 y 172 de la LGAP porque la Administración no había concedido ningún valor al acto anulado, sino que procedió al dictado de uno nuevo. A este respecto, aludió a las Resoluciones No. 385-2006 y No. 555-F-S1-2012 previamente comentadas, y concluyó que *“la demandante tenía pleno conocimiento de la gestión cobratoria que le estaba realizando la Administración Tributaria, supuesto en el cual, pese a la nulidad decretada el efecto interruptor de la prescripción persiste”*⁹⁷.

Si contar con dos sentencias que proseguían idéntico razonamiento ya resultaba preocupante para el ámbito tributario, esta tercera se convierte en el punto de inflexión total. Lo anterior, toda vez que en los términos del artículo 9 del Código Civil⁹⁸ y de acuerdo a lo reconocido por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia⁹⁹, tres antecedentes en que se analice un mismo tema se convierten en

⁹⁷ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 300-F-S1-2018.

⁹⁸ El artículo 9 del Código Civil establece que *“La jurisprudencia contribuirá a informar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezcan las salas de casación de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Plena al aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho”*.

⁹⁹ En una sentencia en que se conoce una acción de inconstitucionalidad conta jurisprudencia de una Sala de Casación, el Tribunal Constitucional reconoce que para que sea admisible la acción, es necesario que se impugnen al menos tres antecedentes donde se reitere un determinado criterio

jurisprudencia que contribuye a informar el ordenamiento jurídico.

No obstante, el asunto no terminó ahí, pues ese mismo año la Sala Primera emitió la Resolución No. 836-F-S1-2018 – que acentuó todavía más el problema – por la cual anuló la Sentencia No. 126-2015-VI del TCA, en virtud de un recurso de casación interpuesto por la representación estatal en proceso de conocimiento tramitado bajo Expediente 14-003677-1027-CA.

Dicho proceso se remonta a julio del 2002, cuando la ATSSJO le notificó un contribuyente el inicio de actuaciones fiscalizadoras para el ISR del período fiscal 2000. Al igual que casos anteriores, el asunto siguió su fase recursiva hasta agotar vía administrativa en el TFA por Fallo No. 335-2012, por el cual se acogió el recurso de apelación formulado por el contribuyente, declaró la nulidad de todo lo actuado en el proceso y devolvió el expediente a la oficina de origen.

Una vez reenviado el expediente, la ATSSJO le notificó al obligado tributario la reanudación de la actuación fiscalizadora seguida en su contra respecto del ISR para el período fiscal 2000. Disidente con tal reinicio, el obligado tributario interpuso los reclamos correspondientes alegando la prescripción de la acción de la Administración para determinar obligaciones tributarias del período mencionado.

Habiendo emitido la ATSSJO el ALO del procedimiento, el sujeto pasivo acudió al TCA a solicitar su nulidad, así como para que se declarase prescrita la obligación tributaria del ISR del período fiscal 2000 para impedir las actuaciones fiscalizadoras de la Administración. En un notable análisis sobre la prescripción tributaria, el TCA acogió la demanda y concluyó por Sentencia No. 126-2015-VI que la nulidad absoluta y supresión retroactiva de un acto administrativo incluye todos sus efectos

jurídico. De forma expresa, ha indicado: “(...) y siempre que el accionante aporte al menos tres resoluciones con las cuales se constate la efectiva existencia de fallos que siguen una misma línea jurisprudencial (...)”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 15299-2013.

jurídicos, abarcando indudablemente la prescripción.

Entre otras cosas, el TCA manifestó que el supuesto especial de prescripción que establece el artículo 54 del CNPT necesariamente requiere que el acto cuestionado mediante la vía de impugnación adquiera firmeza, situación que puede ocurrir de las siguientes dos formas: (a) mediante la inercia del destinatario del acto, quien cuenta con treinta días hábiles para recurrirlo conforme al numeral 145 del CNPT y, (b) recurrirlo dentro de dicho plazo y que sea el titular de la competencia revisora – el TFA¹⁰⁰ – quien confirme el acto final. En síntesis, no es la sola formulación del recurso lo que produce el efecto interruptor, sino que al plantearse, éste haya sido rechazado y se haya confirmado el acto final¹⁰¹.

Se hace especial énfasis en la Sentencia No. 126-2015-VI, porque a juicio personal contiene la interpretación más acertada que debe hacerse sobre la prescripción de la acción de la determinación de la obligación tributaria. De forma lúcida, el TCA finalizó su análisis indicando que una interpretación contraria podría eventualmente volver perpetuas y eternas las actuaciones de fiscalización, permitiéndole a la Administración reiniciar procedimientos determinativos aun habiendo decretado la invalidez de los actos administrativos¹⁰².

¹⁰⁰ Véanse los artículos 146, 156 y 158 del CNPT

¹⁰¹ “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”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 126-2015.

¹⁰² Continuó indicando el TCA: “(...) cuando esas acciones han sido declaradas nulas, se insiste, no tienen ni la virtud ni el poder jurídico de producir efecto alguno (...) la tesis postulada implica crear una distinción donde la ley no la hace, cual es, la nulidad absoluta tiene efecto retroactivo y declarativo a la fecha del acto, salvo para efectos de la prescripción, en cuyo caso, conserva sus efectos. Se estaría por ende incorporando un supuesto no previsto en el ordinal 171 de la LGAP, a la postre, por la vía de lectura ventajosa de la norma, se crearía un supuesto de excepción que la ley, ni por asomo

No estando conforme con el razonamiento del TCA, la representación estatal interpuso recurso de casación bajo el argumento de que dicho Tribunal omitió analizar los dos elementos esenciales de las causales de interrupción, a saber, el elemento sustancial y el elemento formal. El primero de estos, resaltó la PGR, consiste en el conocimiento del acto interruptor de la prescripción con que cesa el estado de incertidumbre del contribuyente, trátase de la notificación del inicio de actuaciones; mientras que el segundo, refiere a los requisitos procesales que deben cumplir los actos o causales de interrupción.

Analizado el recurso, mediante Resolución No. 836-F-S1-2018 la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia reiteró el mismo argumento dicho en las Resoluciones No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012 y No. 300-F-S1-2018, en relación a que un acto anulado mantiene sus efectos interruptores. En lo que interesa, la Sala de Casación manifestó que *“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”*¹⁰³.

Empero, debe indicarse que dicha resolución fue más allá de sus análogas e hizo, a juicio personal, una indebida lectura e interpretación del numeral 54 del CNPT al concluir que acudiendo a un método de interpretación gramatical o literal, autorizado por los artículos 6 del CNPT y 10 del Código Civil, la frase *“la respectiva resolución quede firme”* incluida en ese numeral refiere a la resolución del órgano que conoce de la impugnación, pudiendo ser el TFA. Según se expondrá posteriormente, dicho raciocinio no solo atenta groseramente contra las reglas de la

contempla (...). En consecuencia, no basta el simple conocimiento de existencia de procedimientos administrativos cuando estos han sido declarados ilegítimos por padecer de nulidad absoluta (...). Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 126-2015.

¹⁰³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 836-F-S1-2018.

lógica, justicia y conveniencia que resguarda el numeral 16 de LGAP, sino que infringe los principios constitucionales de seguridad jurídica y razonabilidad.

El último antecedente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia por explorar, es la reciente Resolución No. 2600-F-S1-2020 del 12 de noviembre del 2020 que resuelve de manera definitiva un proceso de conocimiento iniciado contra INDER, el cual se remonta a una fiscalización iniciada por el entonces IDA para el impuesto de licores de los períodos fiscales 2000 a 2005.

A este respecto, debe acotarse que en un primer momento el TFA declaró prescrita la acción del IDA para determinar la obligación tributaria de los períodos 2000, 2001 y 2002, y en relación con los demás períodos anuló todo lo actuado por dicha institución, reenviando el expediente a la oficina de origen. Por lo anterior, el IDA reinició la actuación fiscalizadora para los períodos 2003, 2004 y 2005, actuaciones contra las cuales el contribuyente manifestó su oposición hasta acudir en apelación nuevamente ante el TFA, alegando incluso la prescripción de dicha determinación.

Agotando la vía administrativa, dicho jerarca impropio declaró sin lugar la objeción de prescripción y anuló por segunda vez todo lo actuado al estimar que el acto determinativo contenía vicios que generaban indefensión al contribuyente, reenviando el expediente a su oficina de origen. De nuevo, el IDA – hoy INDER – reinició sus actuaciones de fiscalización para los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005, y una vez más la empresa prosiguió la respectiva escalera recursiva hasta acudir al TFA, quien declaró inadmisibile la apelación presentada.

Ante ese escenario, el obligado tributario demandó en vía jurisdiccional al INDER el 29 de febrero del 2019 y solicitó se declarase prescrita su acción para determinarle obligaciones tributarias de los períodos 2003, 2004 y 2005. Por Sentencia No. 21-2017-VII, el TCA acogió los argumentos de la accionante y declaró

prescrita la acción del INDER para ejercer sus actuaciones fiscalizadoras al haber sido anuladas las actuaciones previas en vía administrativa en dos ocasiones.

El INDER interpuso recurso de casación contra la sentencia del TCA y la Sala Primera, remitiendo a las Resoluciones No. 3858-F-2006 y No. 555-F-S1-2012 antes estudiadas, concluyó por Resolución No. 2600-F-S1-2020 que el efecto interruptor de la prescripción se mantiene aún con la declaratoria de nulidad de actos administrativos. De tal forma, sentenció que con independencia de la nulidad dispuesta por el TFA la parte actora siempre tuvo conocimiento de la acción cobratoria seguida en su contra y, por ende, se entiende interrumpida la prescripción de conformidad con los artículos 53 y 54 del CNPT.

Partiendo del análisis de las anteriores sentencias, es dable concluir de manera preliminar que aquella excepción del año 2006, que en principio no iba a generar mayor afectación al ordenamiento jurídico costarricense, terminó convirtiéndose en jurisprudencia que hoy día incide de manera gravosa en la esfera jurídica de varios contribuyentes. Lo cierto es, en la actualidad dicha línea de razonamiento provoca un estado de incerteza e inseguridad jurídica en materia tributaria, pues como se vio en la última sentencia examinada, las autoridades fiscales tienen la osadía de reiniciar sus actuaciones de comprobación e investigación, lo que vuelve virtualmente perpetuas sus facultades de fiscalización.

Aunado a lo anterior, de la descripción y análisis de tales antecedentes puede inferirse que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia confunde la acción cobratoria y determinativa de la Administración Tributaria, lo que releja su errada comprensión sobre las tipologías de prescripción que incluye el CNPT. Como se indicó de pprevio, dicho órgano colegiado sostiene la tesis de que el obligado tributario tiene plena certeza de que la autoridad tributaria ejerce una acción cobratoria en su contra, por lo tanto, se elimina el estado incerteza producido por el

decurso del tiempo y permite que un acto administrativo declarado absolutamente nulo pueda mantener su efecto interruptor de la prescripción.

Sin embargo, debe insistirse, el sujeto pasivo no tiene conocimiento de la acción cobratoria hasta que el procedimiento determinativo ha concluido y adquiere firmeza, previo a ello es materialmente imposible que la Administración ejecute adeudo alguno. Por esta razón, de lo único que conoce con certeza el obligado tributario es que se le sigue un proceso de fiscalización – o sancionador según sea el caso – en su contra.

Aclarado este punto, es ahora necesario profundizar en las consecuencias que conlleva la interpretación de esa Sala de Casación en nuestro ordenamiento jurídico, concretamente respecto al desconocimiento de la teoría de nulidades del acto administrativo y de la infracción de una serie de principios de orden constitucional.

CAPÍTULO II: CONSECUENCIAS DE LA INTERPRETACIÓN BRINDADA POR LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

Sección Primera: Desconocimiento de los efectos de la nulidad absoluta del acto administrativo

Como se ha advertido, la interpretación esbozada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en las sentencias que se analizan parte de la siguiente premisa: el sujeto pasivo tiene plena certeza de que la Administración Tributaria ejerce una acción cobratoria en su contra, por lo tanto, se elimina el estado incerteza producido por el decurso del tiempo y permite que un acto administrativo removido del ordenamiento jurídico pueda mantener sus efectos jurídicos, entre estos, la capacidad de interrumpir el cómputo de la prescripción.

A juicio personal, dicho razonamiento no solo es equívoco, en el tanto el obligado tributario tiene conocimiento real de la acción cobratoria hasta después de la firmeza del procedimiento determinativo o sancionador, sino que resulta alarmante que a través de pronunciamientos reiterados se ignore osadamente la teoría de las nulidades del acto administrativo.

Para comprenderlo a cabalidad, preliminarmente es necesario definir al acto administrativo como aquella manifestación unilateral de la voluntad dirigida a producir un efecto de derecho y emanada normalmente de la Administración en uso de una potestad administrativa¹⁰⁴, o desde otra óptica, pero en igual sentido, se conceptualiza como aquella decisión de carácter regulador y con efectos externos dictada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de

¹⁰⁴ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 319.

la reglamentaria¹⁰⁵.

Ese acto de voluntad de la Administración exige la presencia ordenada y relacionada de varios objetos necesarios para que aquella conducta administrativa se pueda estimar como plenamente exteriorizada, razón que lleva a afirmar que la validez de un acto administrativo supone la conformidad de todos sus elementos (formales y sustanciales) con la ley¹⁰⁶. Distinto tema, es la eficacia del acto, la cual consiste en su capacidad actual para producir los efectos jurídicos que el ordenamiento jurídico ha previsto para la concreta función administrativa que se ejerce¹⁰⁷.

Suele subrayarse que existe una distinción entre eficacia y validez del acto administrativo, en el tanto la primera se presenta como un complemento imprescindible de la validez sin el cual el despliegue de actividad que hiciere la Administración para ejecutar el acto no tendría connotaciones jurídicas, sino más bien fácticas. Por esta razón, bien puede ocurrir que un acto válido resulte ineficaz, o que un acto inválido pueda ser eficaz¹⁰⁸.

Verbigracia, la Administración Tributaria de Heredia dicta una resolución sancionadora tendiente a imponer una multa por incumplimiento en el suministro de información, pero no se cumple con su debida comunicación al sujeto infractor, lo cual, en consonancia con el numeral 334 de la LGAP, es un requisito de eficacia; ergo el acto es válido pero ineficaz. En sentido contrario, la Administración Tributaria de Cartago le notifica a un contribuyente una resolución determinativa cuyo propósito

¹⁰⁵ Raúl Bocanegra Sierra, *Lecciones sobre el acto administrativo* (Navarra, España: Editorial Arazandi S.A., 2012), p. 35.

¹⁰⁶ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 339-340.

¹⁰⁷ Rodolfo Saborío Valverde, *Eficacia e invalidez del acto administrativo, 3ra Edición* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, S.A., 2002), p. 43.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 44.

es determinar una cuota tributaria adicional para el período fiscal 2018, pero dicho acto carece de motivo, por lo que la resolución es inválida, pero resulta eficaz mientras no sea anulada mediante la invocación del vicio correspondiente.

Al margen de las demás nociones e ideas generales que pueden agregarse sobre los elementos del acto administrativo, el objeto que persigue este ensayo es enfocarse en los efectos que produce su declaratoria de nulidad. De ese modo, la invalidez como sanción general por la disconformidad del acto administrativo trae consigo dos efectos inmediatos: (a) la ausencia de eficacia, toda vez que el acto declarado absoluta o relativamente nulo está imposibilitado de producir efectos jurídicos o los surtirá únicamente de forma provisional, (b) responsabilidad de la Administración y del titular del órgano administrativo que adoptó el acto¹⁰⁹.

A grandes rasgos, el artículo 158.2 de la LGAP establece que la invalidez de un acto administrativo consiste en su disconformidad sustancial con el ordenamiento jurídico, pudiendo manifestarse como nulidad absoluta o relativa, según la gravedad de la violación cometida¹¹⁰. La doctrina agrega una tercera categoría denominada “inexistencia”^{111 112}, sobre la cual no se harán mayores elucubraciones debido a su inoperancia en nuestro ordenamiento jurídico.

¹⁰⁹ Rodolfo Saborío Valverde, *Eficacia e invalidez del acto administrativo*, 3ra Edición (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, S.A., 2002), p. 98-99.

¹¹⁰ Véase el artículo 165 de la LGAP.

¹¹¹ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 449.

¹¹² Sobre este tipo de invalidez, la Procuraduría General de la República ha indicado: “No se encuentra regulado expresamente en nuestro ordenamiento jurídico. Se manifiesta externamente como si tuviera pero no vive en la realidad jurídica. Se identifica como hecho material, como expresión anterior, pero no es consecuencia de la voluntad normativa creada por el orden jurídico. Está presente cuando faltan alguno, algunos o todos los elementos esenciales del acto: órgano competente, manifestación de la voluntad, procedimiento y forma (...) El acto administrativo inexistente tiene sus propias características. No está beneficiado por la presunción de legalidad y ejecutoriedad. No puede ser considerado regular. Jurídicamente es imposible el saneamiento. La impugnación es imprescriptible (...)”. Procuraduría General de la República, Opinión Jurídica No. 054-2007.

De conformidad con el artículo 166 de la LGAP, la nulidad absoluta es aquella que sucede cuando faltan totalmente uno o varios de los elementos constitutivos del acto, mientras que la anulabilidad o nulidad relativa, regulada en el numeral 167 del mismo texto, será la imperfección suscitada en alguno de los elementos constitutivos del acto, salvo que esta impida la realización del fin, en cuyo caso nulidad será de carácter absoluta. Debido a que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que un acto declarado absolutamente nulo produce efectos jurídicos pese a dicha declaratoria, este grado de invalidez es el que de seguido se analiza con mayor detenimiento.

Si bien la doctrina suele atribuir presunción de legalidad a los actos administrativos, en nuestro ordenamiento jurídico el artículo 169 de la LGAP niega en forma explícita la posibilidad de que un acto administrativo declarado absolutamente nulo se presuma legítimo, es decir, no es posible que éste pueda producir efecto jurídico alguno ni que tampoco pueda ordenarse su ejecución. En palabras del jurista Saborío Valverde, el acto absolutamente nulo es intrínsecamente ineficaz¹¹³.

Adiciona el artículo 170 de la LGAP, ordenar la ejecución de un acto absolutamente nulo produce responsabilidad civil de la Administración, y civil, administrativa y eventualmente penal del servidor, si la ejecución llegase a tener lugar. Dicha norma debe leerse concomitantemente con el ordinal 146.3 del mismo texto legal, que de forma expresa reconoce que no procederá la ejecución administrativa de los actos ineficaces o absolutamente nulos, pues caso contrario podría conllevar responsabilidad penal del servidor que la haya ordenado.

Como se verá párrafos adelante con el análisis de fuentes empíricas – casos concretos y reales de contribuyentes –, tales reglas parecen completamente ajenas y

¹¹³ Rodolfo Saborío Valverde, *Eficacia e invalidez del acto administrativo*, 3ra Edición (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, S.A., 2002), p. 124-125.

desconocidas para una gran variedad de funcionarios de la Administración Tributaria que no de manera aislada ordenan reiniciar procedimientos determinativos que han sido declarados absolutamente nulos y que, en principio, han prescrito.

Es imperativo agregar que de conformidad con el artículo 171 de la LGAP la declaración de nulidad absoluta tiene efecto puramente declarativo y retroactivo (*ex tunc*) a la fecha en que se emitió el acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe¹¹⁴. Lo anterior lo recalcó el TCA en su Sentencia No. 126-2015-VI, casada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mediante Resolución No. 836-F-S1-2018, cuando señaló que la consecuencia de la declaratoria de nulidad absoluta es desconocer la legitimidad de los efectos que ha producido el acto administrativo desde el plano jurídico, encontrándose la única excepción en aquellos actos con efectos continuados¹¹⁵.

Por otra parte, el numeral 172 de la LGAP menciona que aquel acto absolutamente nulo no podrá arreglarse a derecho ni por saneamiento, ni por convalidación, quedando en manifiesto una vez más que dicha declaratoria supone un grado máximo de invalidez. En lo que respecta propiamente al marco normativo de la nulidad absoluta, cierran dicha Sección de la LGAP los artículos 173 y 174, referentes a la potestad de la Administración para declarar en vía administrativa la nulidad absoluta, evidente y manifiesta del acto, y para hacerlo de oficio, normas que para los efectos del presente trabajo no merecen mayor abundamiento.

De esta manera, la nulidad de pleno derecho se constituye, como se dijo, en la

¹¹⁴ Sobre el particular, se ha indicado: "(...) *La declaratoria de nulidad produce la invalidez del acto, mientras que la revocación da lugar a su ineficacia (...) la consecuencia típica de una declaratoria de nulidad absoluta de un acto es su eficacia ex tunc (retroactiva), pues se trata de suprimir los efectos que el acto viciado hubiera producido a contrapelo de la juridicidad, salvo los derechos adquiridos de buena fe (artículo 171 de la LGAP)*". Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 184-2012.

¹¹⁵ Véase el artículo 40 del CPCA.

ineptitud del acto para producir efecto jurídico en forma segura y definitiva¹¹⁶. Para Bocanegra Sierra, la nulidad absoluta comporta una serie de consecuencias tales como: (a) la ineficacia del negocio nulo se produce *ipso iure*, de manera inmediata, (b) se trata, por otro lado, de una ineficacia *erga omnes*, frente a todos y respecto a todo, (c) y por último, la nulidad absoluta no es sanable por confirmación ni prescripción, puesto que es indisponible para las partes¹¹⁷.

Por esta razón, como apunta el jurista costarricense Eduardo Ortiz, la anulación de un acto administrativo lo extingue para todos los casos posibles y frente a todo el mundo, de una sola vez y en forma definitiva¹¹⁸. Corolario de lo anterior, para que una actuación de la Administración Tributaria pueda tener virtualidad interruptora de la prescripción necesariamente deberá ser válida, cosa que no ocurre cuando el acto es declarado absolutamente nulo¹¹⁹.

Coincide con lo anterior el autor español García Novoa, cuando menciona que la nulidad absoluta de un acto tiene efectos *ex tunc*, de manera que lo que es nulo no produce ningún efecto, razón que conduce a concluir que al eliminarse el acto administrativo este materialmente retrotrae sus efectos al momento en que se produjo¹²⁰ y, por ende, no podría interrumpir la prescripción. En sentido similar, el

¹¹⁶ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 437.

¹¹⁷ Raúl Bocanegra Sierra, *Lecciones sobre el acto administrativo* (Navarra, España: Editorial Arazandi S.A., 2012), p. 182.

¹¹⁸ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 439.

¹¹⁹ "Lo que diferencia al acto nulo del meramente anulable es que este último mantiene su eficacia si el interesado no reacciona frente al mismo, pero si se impugna y el recurso es estimado, el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, por lo que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni por supuesto los recursos ni las resoluciones de tales recursos, pues aquellos no son sino un medio de reacción contra el acto administrativo y éstas son la consecuencia lógica de tales recursos". José Antonio Tardío Pato, *Lecciones de Derecho Administrativo (Acto administrativo, procedimiento y recursos administrativos y contencioso-administrativos)* (Alicante, España: Editorial Club Universitario, 2011), p. 49.

¹²⁰ César García Novoa, *Iniciación, Interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*,

profesor Tardío Pato ha sido tajante en afirmar que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni al anulable, ni por supuesto los recursos ni las resoluciones de tales recursos, pues aquéllos no son sino un medio de reacción contra el acto administrativo y estas son la consecuencias lógicas de tales recursos¹²¹.

Como puede notarse, existe consenso en doctrina de que aquél acto que ha sido declarado absolutamente nulo por cualesquier autoridad es incapaz de producir efecto jurídico alguno, pues lo cierto es que ha sido suprimido del ordenamiento jurídico de plano. Entre estos efectos, se encuentra la incapacidad de interrumpir el cómputo de la prescripción.

Por consiguiente y trasladando el análisis a materia fiscal, concretamente a nuestro ordenamiento jurídico, si un contribuyente interpone un recurso de apelación contra una resolución de la Administración Tributaria para conocimiento del TFA y el reclamo es acogido, declarándose la nulidad absoluta del acto administrativo emitido por el *ad quo*, el efecto interruptor que en principio podía tener el recurso del contribuyente se vuelve completamente inválido, ya que, según se dijo, ese recurso constituyó un medio de reacción contra el acto administrativo.

Sucede así por las siguientes razones: (a) ante todo, porque el TFA declaró la nulidad de la resolución administrativa venida en alzada y, por ende, ese acto emitido por la Administración no se presume legítimo ni produce efecto jurídico alguno, ni siquiera es capaz de interrumpir la prescripción, (b) y en segundo lugar, porque al haberse declarado nula la resolución administrativa recurrida, ésta nunca adquirirá la condición de firmeza; por ende, no se cumple la condicionante que establece el

(Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011), 238-239.

¹²¹ José Antonio Tardío Pato, "Los efectos ex tunc de la anulabilidad", *Revista española de Derecho Administrativo*, No. 184 (Abril-Junio 2017) p. 16.

artículo 54 del CNPT.

Y es que, si ya interpretar – como lo hace la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia – que la sola formulación de un recurso contra una resolución administrativa interrumpe la prescripción, tesis que cómo se analizará más adelante va en detrimento del obligado tributario al limitar su derecho fundamental de acceso a la justicia, sostener que el acto declarado absolutamente nulo mantiene su efecto interruptor es todavía más draconiano.

Por lo anterior, se concluye de manera categórica que la interpretación realizada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia resulta totalmente contraria a los efectos de la nulidad absoluta del acto administrativo y es abiertamente ilegal. No cabe duda de que la postura defendida en las Resoluciones No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018, No. 836-F-S1-2018 y No. 2600-F-S1-2020 violenta el ordenamiento jurídico por generar un estado de incerteza latente que en nada contribuye a la seguridad jurídica.

Bastante peculiar resulta el hecho de que en esas resoluciones la Sala de Casación mencione que el fundamento de la prescripción es la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante situaciones objetivas de incertidumbre donde prive el orden y la tranquilidad social, pero en la práctica su análisis queda en letra muerta por la interpretación que adopta. Todavía más llamativo, es hallar antecedentes de ese órgano colegiado en que ha tenido la osadía de expresar que *“los actos viciados de nulidad absoluta no pueden convalidarse ni por el tiempo ni por actor jurídico, ni tampoco pueden sanearse”* y que aquel acto absolutamente nulo *“no se encuentra cubierto con la presunción de validez y legitimidad que normalmente rodea a las manifestaciones de la Administración”*¹²².

¹²² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 723-2004.

De este modo, la justificación que expone la Sala Primera de la Corte Suprema Justicia de que pese la declaratoria de nulidad de los actos, la prescripción se interrumpe porque desde un inicio el sujeto pasivo tuvo pleno conocimiento de que la Administración Tributaria ejercía una acción cobratoria en su contra, no solo resulta falsa, sino también censurable.

Como se evidenció en párrafos previos, lo que conoce de ante mano el obligado tributario es que la Administración planea determinarle una cuota tributaria adicional, pero hasta ese momento no existe un cobro en sentido material; en realidad, lo que suscita es una simple confusión de dicha autoridad respecto a las potestades de la Administración Tributaria. En todo caso, lejos de eliminar el supuesto estado de incerteza, lo cierto es que ignorar los efectos de invalidez absoluta acto administrativo avala que las facultades determinativas de las autoridades fiscales adquieran tintes de interminables y virtualmente perpetuas, situación que incrementa el estado de incerteza que en principio busca protegerse.

Para demostrarlo, se trae el siguiente ejemplo didáctico e hipotético. El 19 de junio del 2019 la Administración Tributaria de Heredia notificó a Alejandro S.A. el inicio de actuaciones fiscalizadoras para el impuesto sobre las utilidades del período 2017. Dado que en el año 2017 Alejandro S.A. contaba con período fiscal ordinario, del 1° de octubre al 30 de setiembre de cada año¹²³, la declaración y el pago del impuesto sobre las utilidades del período fiscal 2017 debía presentarse y cancelarse a más tardar dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes, sea al 15 de diciembre del 2017.

Así las cosas, de conformidad con el artículo 52 el CNPT, el plazo de la

¹²³ Con la entrada en vigencia de la Ley No. 9635 denominada "*Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas*" del 3 de diciembre del 2018, se reformó el artículo 4 de la Ley No. 7092 denominada "*Ley del Impuesto sobre la Renta*" y se modificó el período del impuesto sobre las utilidades, pasando a contar a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

prescripción debe contarse a partir del 1° de enero del 2018¹²⁴. En tesis de principio, la acción para determinar la obligación tributaria del período fiscal 2017 del impuesto sobre las utilidades prescribiría el 1° de enero del 2022.

En el interín, como se indicó previamente, la Administración le notificó a la compañía el 19 de junio del 2019 el inicio de actuaciones fiscalizadoras. A partir de ese momento, Alejandro S.A. tiene pleno conocimiento y certeza de que las autoridades le siguen un procedimiento determinativo – no de cobro –, pero aun con ello esa acción de la Administración puede prescribir y es precisamente lo que establece la ley.

Acorde con el inciso a) del artículo 53 del CNPT, la notificación del inicio de actuaciones que le hizo la Administración Tributaria a Alejandro S.A. produce que el curso de la prescripción se interrumpa, siendo que el mismo comienza a computarse nuevamente a partir del 1° de enero del año calendario siguiente aquel en que se produjo la interrupción. Es decir, el cómputo reiniciaría el 1° de enero del 2020 y la acción de la Administración prescribiría hasta el 1° de enero del 2024

Sin embargo, según se ha mencionado, todavía con ello la prescripción de su acción determinativa puede ocurrir. Al respecto, el procedimiento sigue su curso después del inicio de actuaciones, Alejandro S.A. rechaza la propuesta de regularización, impugna el traslado de cargos, la Administración emite la resolución determinativa el 21 de marzo del 2022, acto que formalmente determina la obligación tributaria, y la compañía interpone recurso de revocatoria.

Ese recurso es rechazado por la propia Administración y obliga a Alejandro S.A. a interponer un recurso de apelación para conocimiento del TFA el 16 de mayo

¹²⁴ Establece el artículo 52 del CNPT que *“el término de prescripción se debe contar a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que el tributo debe pagarse”*.

del 2023. Este último recurso, en los términos del numeral 54 del CNPT, interrumpe la prescripción y el nuevo plazo se computará a partir del 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede en firme, únicamente si se confirma la resolución recurrida.

El 6 de diciembre del 2023 el TFA emite su fallo y acoge el recurso de Alejandro S.A., declara la nulidad absoluta de la resolución venida en alzada y devuelve el expediente a la oficina de origen para lo que corresponda. Quiere decir lo anterior, la resolución administrativa recurrida por la compañía no adquirió firmeza y siendo que la nulidad decretada elimina todo efecto jurídico, incluyendo el efecto interruptor estipulado en el artículo 54 del CNPT, la prescripción no se ve interrumpida.

El expediente administrativo llega a la oficina de origen el 14 de diciembre del 2023 y el 17 de enero del 2024, la Administración decide reiniciar las actuaciones fiscalizadoras para el impuesto sobre las utilidades del período 2017 en contra de Alejandro S.A. No obstante, ya para ese momento se ha consumado la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar dicha obligación, pues prescribió el 1° de enero del 2024.

Véase que en ese ejemplo hipotético, la Administración le comunicó al obligado tributario el inicio de actuaciones de fiscalización el 19 de junio del 2019, hecho que supuestamente elimina el estado de incerteza por el transcurso del tiempo al que alude la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sus distintas resoluciones, no porque refiere a la acción cobratoria, pero sí porque le comunica que se practicará una determinación. Pese a ello y aun cuando esa notificación de inicio de actuaciones interrumpe la prescripción conforme al inciso a) del artículo 53 del CNPT, es perfectamente viable que la acción de la Administración pueda prescribir.

Si bien cada procedimiento es único y dentro del mismo pueden ocurrir diversas circunstancias, es cierto que el escenario descrito no se aleja de la realidad y así se demostrará en el tercer capítulo del presente ensayo a partir del análisis de casos concreto. Por lo tanto, más allá de que los obligados tributarios tengan plena conocimiento de la acción tendente a determinar una cuota tributaria adicional, cosa que acontece con la notificación del inicio de actuaciones para las liquidaciones definitivas, o con la resolución determinativa para las liquidaciones previas, las facultades de la Administración Tributaria no son imprescriptibles.

Indistintamente de que la prescripción busque eliminar el estado de incerteza producido en el tiempo, ello no es justificación para que ese órgano colegiado ignore osadamente los efectos de la declaratoria de invalidez absoluta. De ahí que, se comparte a cabalidad el razonamiento vertido por el TCA en la Sentencia No. 126-2015-VI, en que se concluye que la interpretación de la Sala Primera implica crear una distinción donde la ley no la hace, sea que aparentemente la nulidad absoluta tiene efecto retroactivo y declarativo a la fecha del acto, salvo para los efectos de la prescripción¹²⁵.

Debe concluirse el presente apartado indicando que la interpretación de esa Sala de Casación, lejos de limitarse a cuestiones meramente de legalidad, también

¹²⁵ “Si bastase el simple conocimiento informal de actos, incluso de aquellos que fueron suprimidos por invalidez, se expondría al administrado (sujeto pasivo) a una grave situación de desamparado, en la cual, poca o nula utilidad tendría el ejercicio de los recursos administrativos, e incluso, de las acciones judiciales de contenido anulatorio contra determinaciones fiscales. Bajo la lógica de que al margen de la nulidad del acto, basta haber sido comunicado de alguna actuación formal de la Administración Tributaria para interrumpir la prescripción de marras, no importaría entonces el régimen de validez de las conductas públicas, ni tendría sentido alguno el control de conformidad sustancial de aquellas, pues a fin de cuentas, todo recurso resuelto haría correr la prescripción de nuevo, haciendo entonces potencialmente imprescriptibles obligaciones que al margen de que se compartan o no, están afectas a un régimen especial de prescriptibilidad (...). Se estaría por ende incorporando un supuesto no previsto en el ordinal 171 de la LGAP, a la postre, por la vía de lectura ventajosa de la norma, se crearía un supuesto de excepción que la ley, ni por asomo contempla”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 126-2015.

atañe a transgresiones de orden constitucional. Al fin de cuentas, la seguridad jurídica, la interdicción del abuso de potestades administrativas, la razonabilidad, la buena administración o la tutela administrativa y judicial efectiva, son principios que se ven vulnerados cuando obtener la anulación de una liquidación tributaria solo significa una victoria cándida y fugaz, ya que a pesar de haber obtenido un resultado favorable, la declaratoria de invalidez del acto no ha perjudicado el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria¹²⁶.

Sección Segunda: Infracción a principios de orden constitucional

Líneas previas se ha venido desarrollando el modo en que la prescripción tributaria opera respecto a la acción determinativa, sancionatoria y ejecutiva de la Administración Tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, facultades todas que en sentido estricto responden a la forma en que la autoridad pública ejerce el “poder tributario”. Este último, también llamado “potestad tributaria”, “potestad impositiva” o “poder de imposición”, consiste básicamente en la facultad de aplicar contribuciones o establecer exenciones a cargo de determinados individuos¹²⁷.

Dicho poder lo ejerce en nuestro país las distintas Administraciones Tributarias que conforman la DGT y en otras ocasiones la DGH, quienes deben respetar los principios constitucionales del Derecho Tributario tanto formales (relacionados al procedimiento o aspectos procesales) como materiales (relativos al contenido de las normas tributarias), así como los demás principios constitucionales¹²⁸. Así lo subrayó la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia desde inicio de los años noventa, al mencionar que existen dos corrientes que limitan esa potestad tributaria,

¹²⁶ Begoña Sesma Sánchez, “La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria”, *Revista Quincena Fiscal*, No. 5 (2017): 125-168.

¹²⁷ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Sentencia No. 033-2021.

¹²⁸ Carlos Eduardo Peralta Moreno, “Tributación y Derechos Fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica”. *Revista de Ciencias Jurídicas No. 138* (Setiembre-Diciembre 2015), p.99.

por un lado los principios generales de índole constitucional, entre los que se hayan la reserva de ley, de igualdad, de generalidad, entre otros, y por otro las llamadas limitaciones de orden público¹²⁹.

Bajo ese contexto, es posible afirmar que tales limitaciones, que se originan en la propia Carta Magna, se constituyen en una serie de garantías en favor de los derechos fundamentales del administrado¹³⁰, en el caso concreto de los contribuyentes. Así las cosas, el presente apartado versa justamente sobre la primera de estas corrientes y su objeto es mostrar cómo la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia implica una vulneración de las garantías del sujeto pasivo de la obligación tributaria y, por ende, una desviación de poder en el sentido de que las potestades concedidas por ley son utilizadas con un fin o motivo distinto al previsto¹³¹.

Es necesario aclarar que la revisión de los siguientes principios no es antojadiza, sino que se excluyen del análisis los principios materiales tributarios (v.g., generalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y progresividad) debido a que no se hayan elementos suficientes que permitan asegurar con alto grado de certeza que de la interpretación de esa Sala de Casación surja una infracción al contenido de la norma tributaria. Es decir, la transgresión, en tesis de inicio y sin dejar acabada la discusión para otra eventual oportunidad, no es palmaria y constatable.

Por el contrario, se centra el presente estudio en el principio formal tributario de reserva de ley, que no deja de ser un principio de orden constitucional, y en los

¹²⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 2359-1994.

¹³⁰ Rubén Hernández Valle, *El Derecho de la Constitución. Tomo II* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2008), p. 296-297.

¹³¹ Humberto J. Bertazza y José A. Díaz Ortiz, *La relación fisco-contribuyente* (Buenos Aires: ERREPAR S.A., 2003), p. 49.

principios constitucionales de seguridad jurídica, razonabilidad y tutela administrativa y judicial efectiva – que a su vez trata de un derecho fundamental – cuyo quebranto es palpable. Todos estos, como se verá de seguido, han sido desarrollados ampliamente por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y no solo son considerados principios rectores de todo ordenamiento jurídico, sino que interrelacionados y en conjunto configuran el principio máximo de justicia tributaria¹³².

A. Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley implica que la regulación de ciertas materias queda expresamente sometida a la existencia de una ley formal previa; en sentido estricto, se le entiende como el ordenamiento legal creado exclusivamente por el poder legislativo¹³³. Dicho de otra manera, sólo mediante ley formal es posible regular, crear, adoptar o extinguir determinados derechos, obligaciones o libertades.

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de reserva de ley en materia tributaria – o legalidad tributaria como suele conocerse por alguna doctrina¹³⁴ – encuentra fundamento constitucional en el inciso 13) del artículo 121 de la Carta Política, el cual reconoce que será la Asamblea Legislativa, mediante el procedimiento previsto por ley, la encargada de “*establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales*”.

Por esta razón, cuando se habla de creación de tributos debe entenderse

¹³² Patricio Masbernat, “Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho español al Derecho comparado”. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte No. 1* (2013), p. 159-163

¹³³ Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento* (México DF: Dofiscal Editores S.A., 2012), p. 136.

¹³⁴ “*Se habla en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político constitucional, distinto del actualmente vigente en nuestro país y en el resto de los sistemas constitucionales. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos*”. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 62.

como aquella potestad tributaria que ostenta el Estado para establecerlos¹³⁵. Más allá de esa concepción tradicionalista, para el profesor Pérez Royo la reserva de ley en materia tributaria no debe ser solo analizada desde una arista constitucional de división de poderes, sino también como una institución al servicio de un interés colectivo, es decir, funge como herramienta para asegurar la democracia en el procedimiento de imposición de la carga tributaria¹³⁶.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia lo ha definido como aquel que garantiza que la creación, modificación o supresión de tributos, la definición del hecho generador de la relación tributaria, así como el otorgamiento de exenciones o beneficios, solo puede disponerse por ley¹³⁷. No obstante, dicha aproximación conceptual omite señalar que, además de los elementos esenciales del tributo, la reserva de ley en materia tributaria también abarca otros aspectos relativos a elementos procedimentales o formales, tales como infracciones administrativas o medios de extinción de la obligación tributaria, esta última categoría de especial interés para la presente obra.

Habiendo hecho tal precisión, es necesario recalcar que el inciso 13 del numeral 121 constitucional debe leerse conjuntamente con el artículo 5 del CNPT, en el tanto esta última norma incluye todas aquellas cuestiones tributarias que son materia privativa de ley, a saber: la creación, modificación o supresión de tributos, otorgar exenciones o beneficios, tipificar infracciones, establecer privilegios para los créditos tributarios y regular los modos de extinción de la obligación tributaria. Esta categoría, encuentra especial regulación en el artículo 35 del CNPT.

¹³⁵ Gonzalo Fajardo Salas, *Principios Constitucionales de la Tributación* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, S.A., 2005), p. 51.

¹³⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 62.

¹³⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1830-1999.

Dicha norma dispone que la obligación tributaria solo se extingue mediante el pago, la compensación, la confusión, la condonación o la remisión y la prescripción, esta última de especial interés para esta obra. Al ser la prescripción materia privativa de ley, sus causales de suspensión y/o interrupción corren la misma suerte, razón por la cual se les ha otorgado carácter de taxatividad y deber ser interpretadas de manera restrictiva¹³⁸.

Como se ha dicho de previo y al menos en lo que concierne a la acción determinativa de la Administración Tributaria, aquellos actos que interrumpen su plazo se encuentran expresamente citados en los artículos 53 y 54 del CNPT, no siendo posible adicionar más causales de las ahí incluidas. La única salvedad de lo anterior, según se dijo en un apartado anterior, es la causal incluida en el artículo 47 de la Ley No. 7293.

Pese a ello, la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, a través de un erróneo razonamiento en las sentencias que se critican, ha incorporado una causal adicional, a saber: *“el conocimiento de la gestión cobratoria interrumpe la prescripción”*. Si bien no es posible afirmar con certeza absoluta que la intención ese órgano colegiado era introducir una causal adicional interruptora del cómputo de la prescripción, lo cierto es que mediante dicha frase se incorpora una actuación material que tiene efecto interruptor sobre la acción determinativa de la Administración Tributaria.

Véase que ese enunciado se asemeja en cierto modo al inciso e) del artículo 53 del CNPT que incluye como causal interruptora de la prescripción la notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. No obstante, según lo mencionado en otro acápite, tal causal interruptora opera

¹³⁸ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 111-2018.

respecto a la acción cobratoria de la Administración Tributaria, no así en relación con su facultad para determinar obligaciones tributarias.

Para evidenciar dicha infracción al principio de reserva de ley, véase el siguiente ejemplo emanado a partir del análisis de la Resolución No. 300-F-S1-2018 que precisamente este ensayo reprocha por ilegal e inconstitucional. En este, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia hace una breve descripción de los hechos del proceso de fiscalización y entre estos destaca que el 3 de julio del 2008 la Administración Tributaria le notificó a la compañía accionante los Traslados de Cargos y Observaciones No. 2752000019185 y No. 2752000019194.

Prosigue ese órgano colegiado y menciona que al momento de emisión de la segunda resolución determinativa la prescripción no había operado porque *“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”*, por lo que, en consecuencia, agrega, *“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”*. No obstante, debe aclararse, los traslados de cargos y observaciones son actos preparatorios¹³⁹ que no determinan una obligación tributaria ni tampoco exigen pago alguno.

En vista de lo anterior y en ese caso en particular, es materialmente imposible que el contribuyente haya tenido conocimiento de una acción cobratoria seguida en su contra, pues la acción ejecutiva y de cobro de la Administración se ejerce hasta que el procedimiento determinativo adquiere firmeza. Se insiste, la causal incluida en el inciso e) del artículo 53 del CNPT aplica únicamente en fase de cobro de la obligación tributaria dejada de pagar, no en el transcurso del procedimiento

¹³⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, Sentencia No. 396-2013.

determinativo.

Mantener vigente la interpretación que realiza la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia alrededor a la prescripción determinativa y cobratoria daría pie a que, bajo ese razonamiento, actos preparatorios como un requerimiento de información, el acta de audiencia final, la propuesta de regularización o el traslado de cargos, entre otras, tengan efecto interruptor de la prescripción por “*poner en conocimiento*” al obligado tributario de la gestión iniciada en su contra.

Por esta razón la afirmación esgrimida por esa Sala de Casación resulta contraria al ordenamiento jurídico – concretamente a la reserva de ley tributaria–, debido a que introduce una causal interruptora de la prescripción de la acción determinativa que no está regulada de forma taxativa en el CNPT. Es imprescindible reiterar, el análisis de las causales interruptoras del cómputo de la prescripción debe hacerse restrictivamente, pues al final de cuentas una de las exigencias que se conecta con el principio de legalidad tributaria es la seguridad jurídica o certeza del Derecho¹⁴⁰, que de seguido se procede a desarrollar.

B. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica debe entenderse como la confianza que los ciudadanos depositan en el ordenamiento jurídico con el propósito de observar y respetar normas válidas y vigentes para diversas situaciones¹⁴¹. Así, se constituye en una garantía de certeza que permite al individuo conocer con antelación el escenario al que eventualmente puede verse expuesto¹⁴², lo que lleva a concluir que su

¹⁴⁰ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Navarra: Arazandi, S.A., 2005), p. 63.

¹⁴¹ Rubén Hernández Valle, *El Derecho de la Constitución. Tomo II* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2008), p. 631.

¹⁴² Gonzalo Fajardo Salas, *Principios Constitucionales de la Tributación* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, S.A., 2005), p. 153.

concepción debe aplicarse desde dos distintos ejes: en primer lugar, en relación con las normas jurídicas y el ordenamiento jurídico en cuanto a un sistema claro y certero, y en segundo término en función de la paz social¹⁴³.

Si bien en Costa Rica la seguridad jurídica como principio constitucional no encuentra sustento exclusivo en alguna norma de la Carta Fundamental, este sí se infiere de un conjunto de ellas. En todo caso, como bien apunta el profesor García Novoa, su positivización resulta imprescindible ya que se deduce de la propia esencia de un Estado de Derecho donde deben prevalecer los valores frente al legalismo¹⁴⁴.

La jurisprudencia de la Sala Constitucional ha señalado que la seguridad jurídica es la garantía que brinda el ordenamiento jurídico a las personas para saber a qué atenerse¹⁴⁵ y que puedan así tener certeza de que su situación jurídica no será modificada, más que por procedimientos regulares previamente establecidos¹⁴⁶. De manera similar, ha apuntado que en la mayoría de ordenamientos existen expresiones que pretenden dar cumplimiento a ese valor de la seguridad jurídica, encontrando en el nuestro algunas manifestaciones como la presunción del conocimiento de la ley, el principio de reserva o legalidad penal, el principio de irretroactividad de la ley, la cosa juzgada y la prescripción, entre otras¹⁴⁷.

¹⁴³ Diego Salto van der Laat, "Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario", *Revista Iustitia*, No. 193-194 (Enero-Febrero 2003) p.16

¹⁴⁴ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000), p. 37.

¹⁴⁵ "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". Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 878-2000

¹⁴⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 6055-2002.

¹⁴⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 267-2012.

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional español ha expresado que la seguridad jurídica debe entenderse como *la “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, sin agotarse en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulado expresamente”*, destacando que su objetivo primordial es proteger la confianza dentro del ordenamiento jurídico¹⁴⁸. De hecho, tal es su relevancia, que la propia Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano le otorga a la “seguridad” la condición de derecho natural e imprescriptible.

Dicho principio, como apunta el profesor García Novoa, está íntegramente relacionado con el instituto de la prescripción debido a que el fundamento de este radica precisamente en la seguridad jurídica. De este modo, expone, no es aceptable que cualquier sujeto de Derecho – los obligados tributarios en el caso concreto – quede indefinidamente a merced de la actuación del sujeto activo de relación jurídica-tributaria¹⁴⁹.

Por lo anterior, al margen de que el cómputo de prescripción corresponda una cuestión de legalidad ordinaria, los Tribunales Constitucionales tienen el deber de someter a control de constitucionalidad aquellas situaciones que groseramente distorsionen la confianza y certeza de los administrados a través de interpretaciones irrazonables o arbitrarias¹⁵⁰. De ahí que, la desaplicación de la prescripción no compete exclusivamente a la jurisdicción contenciosa-administrativa, sino también a la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en aquellos casos en que burdamente se violente el principio de seguridad jurídica.

Así incluso lo reconoció la propia Sala Constitucional en su Sentencia No.

¹⁴⁸ Tribunal Constitucional español, Sentencia No. 27/1981 del 20 de julio de 1981

¹⁴⁹ García Novoa, C. *Iniciación, Interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011), 13.

¹⁵⁰ *Ibidem*, 32-34.

8857-2020 cuando mencionó que *“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”*. Es decir, en aquellas situaciones jurídicas en que el análisis de prescripción implique una desatención al principio de seguridad jurídica, no se estará en presencia únicamente ante un asunto de legalidad, sino también de constitucionalidad.

Extrapolando el principio de seguridad jurídica al ámbito tributario y concretamente al problema que critica la investigación en curso, es factible concluir que la interpretación que ha realizado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mediante Resoluciones No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018, No. 836-F-S1-2018 y No. 2600-F-S1-2020 coloca a los contribuyentes en una grave situación de incerteza jurídica. Prueba de lo anterior, es el simple hecho de ignorar los efectos de la declaratoria de nulidad absoluta de un acto administrativo y a partir de ello volver virtualmente perpetuas las facultades de comprobación e investigación de la Administración Tributaria.

Considerando que el principio de seguridad jurídica lo que persigue es brindar confianza y certeza a los ciudadanos sobre las normas aplicables a su esfera jurídica, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria necesariamente deberá ofrecerles un estadio de tranquilidad en el que sus actividad económicas generadoras de ingresos para el Fisco no se vean alteradas por interpretaciones arbitrarias e irracionales. Así, la seguridad jurídica se convierte en un elemento indispensable para aspirar a la justicia¹⁵¹, y allá donde imperen razonamientos ilegítimos que permitan recaer sobre la esfera jurídica de un contribuyente en reiteradas ocasiones pese a declaratorias de nulidad absoluta, no habrá tal justicia.

¹⁵¹ Diego Salto van der Laat, “Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario”, *Revista Iustitia*, No. 193-194 (Enero-Febrero 2003) p.16

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, es el artículo 186 del CNPT el encargado de reconocer al principio de seguridad jurídica como una garantía del procedimiento administrativo tributario. Por su parte, la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del ILADT incluye todo un apartado denominado *“Derechos derivados del principio de seguridad jurídica”*, en que se mencionan una serie de derechos inherentes a los contribuyentes respecto a este valor.

El de mayor interés para los efectos del presente ensayo se recoge en el artículo 78, en el tanto dispone expresamente que los obligados tributarios tendrán derecho *“a que las causas de interrupción de la prescripción se fijen legalmente”*, adicionando de forma expresa que *“los actos nulos no deben interrumpir la prescripción”*. El instrumento traído a colación lo explica más claro que la propia Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia: un acto declarado absolutamente nulo es incapaz de producir efecto jurídico alguno, por lo que mucho menos puede interrumpir el cómputo prescripción.

Como se ha apuntado, uno de los hechos que llama poderosamente la atención es que en la Resolución No. 385-F-2006, génesis de todo este asunto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia remita a un pronunciamiento suyo de 1992 en que reconoce que la prescripción fue creada para tutelar el orden social y la seguridad jurídica¹⁵². Sin embargo, tal argumentación jurídica poca o nula relevancia tiene si tan solo líneas después concluyó, en menoscabo de la situación jurídica de los contribuyentes, que un acto absolutamente nulo mantiene su efecto interruptor

¹⁵² *“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”*. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 120-1992, reiterado en Resolución No. 385-F-2006.

pese a dicha declaratoria de invalidez.

La excusa para ello fue que la sociedad actora tenía *“plena certeza de que la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria; por lo tanto, no pierde el efecto interruptor de la prescripción”*, frase que en iguales o distintas palabras se ha reiterado en el resto de los penosos antecedentes que se critican. Empero, acorde con lo desarrollado a lo largo de este ensayo, en realidad la aseveración de esa Sala de Casación parte de una premisa equivocada: *“la Administración Tributaria está ejerciendo la acción cobratoria”*.

Es falsa, en el tanto la autoridad fiscal no ejerce la acción cobratoria hasta que el procedimiento determinativo o sancionador adquiere firmeza, previo a ello es errado manifestar lo contrario. Por tanto, lo que el sujeto pasivo sabe es que está siendo objeto de un proceso de comprobación e investigación, o de un procedimiento sancionador encaminado a castigar una conducta, y nunca tiene certeza de una acción tendiente a ejecutar cobro alguno. Independientemente de lo anterior, un procedimiento anulado en su totalidad es incapaz de mantener vigente el efecto interruptor de la notificación de cualquier acto, trátase de aquel que entere al obligado tributario que le determinan de oficio, multan o cobran.

Debe subrayarse que en armonía con el artículo 171 de la LGAP, la declaración de nulidad absoluta tiene efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha en que se emitió el acto, no siendo posible que produzca efecto jurídico alguno. Una tesis contraria, como la respaldada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, supone poner en riesgo la situación jurídica de los contribuyentes al permitirle a la Administración Tributaria reiniciar procedimientos las veces que quiera sin ningún límite temporal de tiempo.

Ciertamente, el razonamiento defendido por esa Sala de Casación ha servido de fundamento para que en vía administrativa la Administración Tributaria¹⁵³ y el TFA¹⁵⁴ apliquen dicha jurisprudencia sin reparo alguno, facultando a la autoridad fiscal a ejecutar obligaciones tributarias derivadas de procedimientos que debieron haber prescrito mucho tiempo atrás. Si bien más adelante se presentarán ejemplos concretos y reales para evidenciar la transgresión al principio comentado, por ahora debe indicarse que la inobservancia de los efectos de la declaratoria de nulidad absoluta implícitamente conlleva desconocer del instituto de la prescripción que tiene como finalidad introducir el principio de la seguridad jurídica en el ámbito de los derechos y de las obligaciones¹⁵⁵.

Después de todo, las actuaciones de la Administración Tributaria serán formalmente seguras cuando concluyan en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia que en nada garanticen la seguridad jurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria¹⁵⁶. Por el contrario, la regla de Derecho incorporada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia brinda facultades permanentes para que la

¹⁵³ En una actuación fiscalizadora del impuesto sobre las utilidades del período fiscal 2010, la ATJSO sostuvo: “(...) el punto a discusión es si operó o no la prescripción especial del artículo 53 anteriormente expuesto, ante la nulidad de las resoluciones administrativas sobre las que se interpusieron los recursos de revocatoria y apelación que le dieron vida a la prescripción especial. Para analizar este tema, es de vital importancia echar mano a los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia, propiamente se cuenta con la jurisprudencia emanada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Al respecto, en un caso como el de autos, en donde la Administración Tributaria no era la Dirección General de Tributación, pero si era aplicable el artículo 53 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos esta Sala resolvió (...) (Ver resolución No. 000385-f-2006 de la SALA PRIMERA”. Administración Tributaria de San José Oeste, Resolución SF-DT-01-R-0748-18.

¹⁵⁴ Concluyó el TFA en un procedimiento determinativo seguido por la Administración: “(...) En otro orden de ideas, pero siempre en relación con los alegatos planteados por la recurrente, sobre el tema de la interrupción de la prescripción cuando media una nulidad en el procedimiento, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en distintos votos, ha resuelto lo siguiente: RES: 000385-F-2006 (...) Res. 000555-F-S1-2012. En abundancia de razonamientos, de una extensa línea jurisprudencial, que se ha mantenido a lo largo de varios años, igualmente la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (...)”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 664-P-2019.

¹⁵⁵ Javier Lasarte Álvarez y otros, *Manual General de Derecho Tributario. Parte General. Tomo Primero y Segundo* (Granada: Comares, S.L., 1998), p. 486-487.

¹⁵⁶ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000), p. 81.

Administración Tributaria pueda revisar períodos fiscales que se encuentran sobradamente prescritos, situación que a su vez resulta irracional.

C. Principio de razonabilidad

Sistemáticamente entrelazado a la seguridad jurídica, se encuentra el principio de razonabilidad que se constituye en un parámetro de constitucionalidad para determinar si una norma – en este caso jurisprudencia, pero norma al fin de cuentas en los términos del artículo 7.1 de la LGAP¹⁵⁷ – está razonablemente fundada y justificada conforme al Derecho de Constitución. Después de todo, tan importante como el texto de las normas, es la racionalidad y razonabilidad de su aplicación a una situación concreta¹⁵⁸.

La Sala Constitucional ha indicado que el principio de razonabilidad implica que el Estado pueda limitar o restringir el ejercicio abusivo del derecho, debiendo necesariamente existir una proporcionalidad entre la regla jurídica adoptada y el fin perseguido¹⁵⁹. Para realizar el examen de razonabilidad en un caso particular, dicho Tribunal ha recalcado que es necesario que la parte quien la acusa exponga una línea argumentativa coherente que esté probatoriamente respaldada, o que al menos se brinde elementos de juicio que sirvan para sustentar su argumentación¹⁶⁰.

Aunado a lo anterior, ha sentenciado dicha Sala aludiendo a doctrina estadounidense, que para efectuar el juicio de razonabilidad es imprescindible distinguir entre la razonabilidad técnica y jurídica. La primera, ayuda a definir si la

¹⁵⁷ *“Las normas no escritas – como la costumbre, la jurisprudencia y los principios generales de derecho – servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito y tendrán el rango de la norma que interpretan, integren o delimitan”.*

¹⁵⁸ Eduardo Ortiz Ortiz, *Tesis de Derecho Administrativo. Tomo II* (San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002), p. 499.

¹⁵⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1420-1991

¹⁶⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencias No. 5236-1999, No. 3445-2000, No. 12953-2001, No. 6678-2001.

norma es la adecuada para regular determinada materia, mientras que la segunda debe estudiarse desde tres aristas: (a) razonabilidad ponderativa, que es un tipo de valoración jurídica a la que se recurre cuando ante la existencia de un determinado antecedente se exige una determinada prestación, (b) razonabilidad de igualdad, que predica que ante iguales antecedentes deben haber iguales consecuencias, y (c) razonabilidad en el fin, que busca que el objetivo a alcanzar no ofenda los fines previstos por el legislador con su aprobación¹⁶¹.

Por su parte, el profesor Hernández Valle ha mencionado que dicho principio es equivalente a justicia e implica que necesariamente debe existir proporcionalidad entre la regla jurídica adoptada y el fin que se persigue, referida a la imperiosa necesidad de que esa regla (acto administrativo, jurisdiccional o conducta) satisfaga el sentido común jurídico de la comunidad que integra el ordenamiento¹⁶². De esta manera, las fuentes formales del ordenamiento jurídico y demás normas no escritas mencionadas en el numeral 7 de la LGAP deben ser razonables y justas a efectos de excluir toda arbitrariedad cuando se ejerce una potestad pública, en el caso bajo estudio, en el ejercicio del poder tributario.

Obsérvese que no se habla en este apartado de razonabilidad en el sentido de que la carga tributaria, el *quantum* o infracciones administrativas, por ejemplo, deban ser equitativas, justas o proporcionales de acuerdo a la riqueza económica del contribuyente o la conducta desplegada, sino más bien se analiza desde el punto de vista de la congruencia e idoneidad de la decisión adoptada por la Administración Tributaria, el TFA o incluso los mismos Tribunales de justicia.

La Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del ILADT

¹⁶¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 16974-2008.

¹⁶² Rubén Hernández Valle, *El Derecho de la Constitución. Tomo II* (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2008), p. 305.

resalta en su artículo 33, incluido en la Sección de derechos derivados de la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva, que los contribuyentes tienen el derecho a que los tribunales resuelvan determinados asuntos mediante resoluciones que *“habrán de ser motivadas, razonables, congruentes y fundadas en Derecho”*. En sentido similar, regula su artículo 76, incorporado en la Sección de derechos derivados del principio de seguridad jurídica, que los sujetos pasivos tienen el derecho a que se *“uniformicen para todos los tributos los plazos de prescripción, en tiempos razonables, tanto de los poderes y acciones de la Administración para fiscalizar, determinar y recaudar tributos, como para aplicar sanciones”*.

Así las cosas, debe señalarse que la interpretación esgrimida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se aleja de un juicio de razonabilidad que contraviene las reglas de la justicia, lógica o conveniencia, pues su interpretación supone eliminar el instituto de la prescripción en material fiscal y otorgarle a la Administración facultades perpetuas para fiscalizar – o sancionar – a los contribuyentes. La simple inobservancia del régimen de invalidez del acto administrativo ya implica por sí sola una postura irracional y crea excepciones que la ley no contempla, sea interpretar que el artículo 171 de la LGAP estipula una nulidad absoluta con efecto retroactivo y declarativo a la fecha del acto, salvo para efectos de la prescripción.

Sumado a lo anterior, creer o asumir que la sola formulación de un recurso contra una resolución administrativa interrumpe la prescripción en materia tributaria, como lo hace esa Sala de Casación en su jurisprudencia, implícitamente conlleva a limitar el derecho de defensa del sujeto pasivo. Lo precedente, toda vez que resulta ilógico e irracional que una persona, en el ejercicio del debido proceso y su derecho de defensa, recurra un acto administrativo de la Administración y ello signifique un detrimento para su esfera jurídica, punto sobre el cual se ahondará en un par de párrafos.

En relación con la vulneración al principio de razonabilidad, vale cuestionarse ¿es constitucionalmente razonable que la Administración Tributaria pueda ejercer su acción determinativa o sancionatoria de forma permanente?, ¿es constitucionalmente razonable manifestar que un acto administrativo declarado absolutamente nulo interrumpa el cómputo de la prescripción?, ¿es constitucionalmente razonable que la sola interposición de un recurso contra una resolución administrativa implique un efecto pernicioso para el obligado tributario?.

La respuesta a todas esas interrogantes, sin ninguna duda, es negativa. Por tales motivos, la interpretación adoptada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia resulta violatoria del principio constitucional de razonabilidad. Lo procedente, en virtud de que no es constitucionalmente razonable – es decir, ni congruente, idóneo ni justo – que la Administración, extralimitando sus potestades de imperio, pueda fiscalizar perpetuamente a contribuyentes, que un acto declarado absolutamente nulo conserve efectos jurídicos capaces de interrumpir la prescripción y mucho menos que la interposición de un recurso contra una resolución administrativa produzca un efecto desfavorable a la situación jurídica del sujeto pasivo.

D. Principio tutela administrativa y judicial efectiva

Según se ha anticipado, el razonamiento defendido por la Sala Primera también es contrario al principio o derecho fundamental a una tutela judicial efectiva, en el tanto restringe el acceso a la justicia, el derecho de defensa y el derecho a que determinado conflicto sea resuelto de forma concreta, clara y pronta. Al respecto, el profesor González Camacho ha apuntado que se trata de un derecho fundamental, de cobertura universal y de aplicación inmediata que funge de manera independiente y con fisonomía propia, pues sirve de cobertura a todo derecho o interés legítimo del individuo, haciendo efectivo el sistema de garantías establecidas por el ordenamiento

jurídico¹⁶³.

De esta manera, el principio o derecho de tutela efectiva busca que la persona tenga un verdadero derecho de acceso a la justicia, el cual no se ve limitado a la función meramente jurisdiccional, sino que alcanza también el ámbito de la justicia administrativa de conformidad con el artículo 41 de la Constitución Política. Al encontrarse constitucionalizado, se tienen entonces como una protección que debe ser real, efectiva y oportuna¹⁶⁴.

En palabras de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, este derecho debe ser entendido *“como la existencia y disponibilidad de un sistema de administración de justicia, valga decir, de un conjunto de mecanismos idóneos para el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado”*¹⁶⁵. Es decir, supone una condición previa e indispensable del debido proceso, en el tanto este último exige la existencia, suficiencia y eficacia de un sistema judicial – también administrativo – y procesal idóneo para garantizar precisamente que los administrados tengan acceso a una justicia efectiva respecto a sus situaciones jurídicas particulares¹⁶⁶.

Esa tutela efectiva, sea en función jurisdiccional o administrativa, se manifiesta, indudablemente, en el ejercicio efectivo del derecho de defensa mediante la formulación de alegaciones, impugnaciones o recursos contra actos o actuaciones de la Administración en el desempeño de sus potestades. No en vano, el inciso 11) del artículo 171 del CNPT recoge el derecho de los contribuyentes a formular alegaciones y el inciso 1) del 184 reconoce que el derecho de defensa del contribuyente deberá ser ejercido de forma razonable.

¹⁶³ Óscar Eduardo González Camacho, “La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública” (Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá, Facultad de Derecho, 1998), p. 60.

¹⁶⁴ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 208-2008.

¹⁶⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1739-1992.

¹⁶⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 10368-2002.

Disposiciones normativas que coinciden con el apartado de derechos derivados del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva que contempla la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros de ILADT, cuando dispone en su artículo 59 que los sujetos pasivos de la obligación tributaria tendrán derecho a que las resoluciones de recursos no empeoren su situación objetiva y *“a que la retroacción de las actuaciones para convalidar actos anulables respete las situaciones consolidadas y no pueda operar si las facultades de la Administración han prescrito”*.

Desde esa óptica, es posible afirmar que el acceso a recursos por parte del administrado, una vez creados por el legislador, pasan a formar parte del contenido esencial del derecho fundamental a una tutela administrativa y judicial efectiva, por lo que si la Administración o la autoridad jurisdiccional restringen o limitan cualquier acceso a estos, ello resultaría violatorio de dicho derecho¹⁶⁷. En el caso concreto, esa limitación de la que se habla se haya esencialmente en vía administrativa, donde el obligado tributario encuentra un efecto funesto por la sola interposición de un recurso administrativo.

Es necesario aclarar que el derecho fundamental de tutela judicial efectiva no debe equipararse con el simple hecho de que el administrado tenga la posibilidad material de recurrir un acto o conducta administrativo, sino por el contrario, que esa acción no implique un efecto perverso para su situación jurídica. Lo que no ocurre a raíz de la interpretación que ofrece la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sus antecedentes, donde la consecuencia perniciosa es más que evidente.

Acorde con la interpretación que ese órgano colegiado sostiene, el derecho a impugnar las resoluciones administrativas que se encuentra tipificado en los artículos

¹⁶⁷ Óscar Eduardo González Camacho, “La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública” (Tesis Doctoral, Universidad de Alcalá, Facultad de Derecho, 1998), p. 64.

145, 146, 150 y 171 del CNPT, este último antes citado, se ve indubitablemente vulnerado. Así, el artículo 145 brinda al sujeto fiscalizado la posibilidad de recurrir la resolución determinativa¹⁶⁸, el 146 otorga la posibilidad de interponer recurso de apelación contra la resolución que confirme el acto final, el 150 permite recurrir resoluciones que se emitan dentro de un procedimiento sancionador, y el inciso 1) y 11) del 171 del mismo cuerpo normativo resguardan el derecho de defensa y a formular las alegaciones que considere pertinente.

De este modo y en línea con lo expuesto párrafos previos, el razonamiento de la Sala Primera se vuelve a todas luces irracional, en el tanto limita el derecho de los sujetos pasivos a recurrir resoluciones administrativas y, consiguientemente, restringe el acceso a la justicia y a una tutela judicial efectiva que consagran los artículos 27, 41 y 49 de la Carta Magna. Bajo la interpretación de esa Sala de Casación resultaría más favorable para los sujetos pasivos acudir de forma inmediata a la sede jurisdiccional a impugnar los actos finales, restando y desechando completa utilidad a los recursos en vía administrativa.

Si el CNPT no contemplase la posibilidad de recurrir las resoluciones administrativas, sería todavía entendible que no existiese vulneración a una tutela efectiva, pues esa función recae finalmente sobre los legisladores y de ellos depende que acto o conducta es recurrible. No obstante, la ley reconoce expresamente ese derecho en favor de los contribuyente y no debe existir ninguna clase de limitación, la cual se refleja en el momento en que el contribuyente deberá ponderar si interpone o no recurso contra el acto final del procedimiento.

Y es que una vez emitido dicho acto final, trátase de la resolución

¹⁶⁸ Como se dijo previamente, el artículo sigue hablando del “Acto de Liquidación de Oficio”, pero debe entenderse que se refiere a la resolución determinativa del proceso. En tal sentido, consultar el Fallo No. 021-P-2020 del Tribunal Fiscal Administrativo antes citado.

determinativa o sancionadora, el sujeto pasivo puede optar por continuar con la respectiva escalera recursiva ante la propia Administración y posteriormente agotar la vía administrativa ante el TFA, o bien, impugnar de manera directa el proceso en la jurisdicción contenciosa administrativa. Conociendo la jurisprudencia de la Sala Primera, sin lugar a dudas la decisión más razonable será acudir a sede jurisdiccional a solicitar su anulación, elección que socava su acceso a la justicia administrativa.

Como bien apuntó la Sección Sexta del TCA en su Sentencia No. 126-2015, interpretar que la sola formulación de un recurso contra una resolución administrativa significaría *“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”*¹⁶⁹, situación que evidentemente transgrede esa tutela efectiva de la que se ha venido hablando.

Relacionado con lo anterior, debe agregarse que la tesis de esa Sala de Casación también es contraria al artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, aprobada y ratificada por la Asamblea Legislativa y vigente en Costa Rica desde el 23 de febrero de 1970, según el cual toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competencia, independiente e imparcial, así como el derecho a recurrir el fallo ante un juez o tribunal superior¹⁷⁰.

La anterior disposición normativa eleva a rango de derecho humano la posibilidad que tiene toda persona de recurrir para que un tercero imparcial e

¹⁶⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 126-2015.

¹⁷⁰ Organización de los Estados Americanos (OEA), *Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”*, 22 Noviembre 1969.

independiente conozca sobre sus defensas, siendo que el contenido de dicho derecho, consagrado a su vez en los artículos 27, 41 y 49 de la Carta Fundamental, es un derecho con un claro contenido sustantivo, y no meramente formal. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha concluido en su jurisprudencia que las garantías contenidas en el artículo 8 citado son de aplicación no sólo a la materia penal, sino también respecto a las obligaciones de carácter civil, laboral, fiscal o de cualquier otro, e igualmente aplicables a los procedimientos administrativos.

A modo de referencia, conviene traer a colación el Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú, en el cual dicha Corte aseveró que si bien el citado numeral 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al *“conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del estado que pueda afectarlos”*¹⁷¹. Postulado que se recalca en el Caso Urrego Vs. Colombia, en que se indicó que *“cuando la Convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un ‘juez o tribunal competente’ para la ‘determinación de sus derechos’ está refiriéndose a cualquier autoridad pública, ya sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas”*¹⁷².

Por ende, es necesario insistir que interpretar, como lo hace la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que la sola formulación de un recurso administrativo interrumpe la prescripción en materia tributaria, limita sustantivamente el acceso de los contribuyentes a una tutela efectiva de sus derechos.

¹⁷¹ Corte IDH, *Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú*, Sentencia de 31 de enero de 2001.

¹⁷² Corte IDH, *Caso Urrego Vs. Colombia*, Sentencia de 8 de julio de 2020.

CAPÍTULO III: APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

Sección Primera: De la teoría a casos concretos

En secciones anteriores se ha señalado que la jurisprudencia contenida en las Resoluciones No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018, No. 836-F-S1-2018 y No. 2600-F-S1-2020 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia tiene la característica de volver virtualmente perpetuas las facultades determinativas de la Administración Tributaria. Lo anterior, debido a que se ha interpretado que aun y cuando se declare la nulidad de los actos administrativos que dan sustento al procedimiento, el efecto interruptor de la prescripción se mantiene, lo cual ha servido para que las autoridades fiscales reinicien fiscalizaciones sin reparo alguno.

Lejos de querer que las apreciaciones hechas queden en un marco estrictamente teórico, el presente capítulo busca trasladar tales conceptos al ámbito práctico a través de la exposición de casos concretos que actualmente están siendo discutidos en vía administrativa y jurisdiccional a la espera de una resolución definitiva que se aparte de la desafortunada línea de razonamiento defendida a ultranza por la Sala Primera¹⁷³. Por esta razón, se modifican los nombres de las empresas por denominaciones de fantasía

A. Persona Jurídica Uno S.A.

El 14 de julio del 2011 la Administración Tributaria le notificó a Persona Jurídica Uno S.A. el inicio de una actuación fiscalizadora tendiente a determinar una obligación tributaria adicional en el impuesto sobre la renta del período fiscal 2009, la cual fue posteriormente ampliada al impuesto de retenciones del mismo período. De

¹⁷³ Es necesario aclarar que los casos que se exponen en este capítulo responden a procedimientos que actualmente se encuentran pendientes de resolución y en los cuales he participado en mi ejercicio profesional, razón por la cual su empleo tiene efecto exclusivamente académico.

conformidad con el artículo 53 inciso a) del CNPT, dicha notificación tiene efecto interruptor de la prescripción y, acorde con el numeral 52 vigente para esa fecha, el nuevo plazo inicia a correr desde el primero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

Al margen de lo anterior, el proceso siguió su curso normal hasta que por Resolución Determinativa No. SF-DT-01-R-0870-12 del 7 de diciembre del 2012, la Administración Tributaria de San José Este determinó un aumento en el impuesto sobre la renta y retenciones para el período 2009. La empresa acudió en recurso de revocatoria ante el mismo órgano y posteriormente interpuso incidente de nulidad y recurso de apelación concomitante ante el TFA, actuaciones ambas que, en armonía con el artículo 54 del CNPT, tienen efecto interruptor de la prescripción únicamente si la resolución recurrida adquiere firmeza.

Atendiendo el reclamo de la compañía, por Fallo No. 153-2016 del 20 de abril del 2016 dicho jerarca impropio declaró con lugar el incidente planteado y anuló la Resolución Determinativa No. SF-DT-01-R-0870-12 y demás actos que dependían de ella, reenviando el expediente a la oficina de origen. De vuelta el expediente, la Administración Tributaria dictó un nuevo acto final de procedimiento, trátase de la Resolución Determinativa No. SF-DT-11-R-1039-16 del 25 de agosto del 2016, por la cual se determinó un aumento en el impuesto sobre la renta y retenciones del período fiscal 2009.

El 21 de octubre del 2016 la empresa interpuso recurso de revocatoria contra la resolución de cita alegando la prescripción de la acción determinativa de la autoridad fiscal, mismo que fue rechazado por la Resolución No. SF-AU-11-R-1310-16 del 7 de noviembre del 2016. Lo anterior, llevó a la empresa a acudir nuevamente en apelación ante el TFA, alegando una vez más la prescripción de la acción para determinar cualquier obligación tributaria.

No obstante, dicho Tribunal, mediante Fallo No. 491-P-2017 del 9 de octubre del 2017, rechazó la excepción de prescripción y el recurso de apelación presentado por la empresa bajo el argumento de que los actos administrativos anulados mantienen todos sus efectos, entre ellos la prescripción¹⁷⁴, convirtiendo el adeudo tributario en líquido y exigible.

La decisión adoptada obligó a la empresa a formular una demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa el 22 de diciembre del 2017, solicitando no solo la nulidad de las conductas desplegadas por la Administración Tributaria y el TFA, sino también la prescripción de la acción de la autoridad fiscal para determinar obligaciones tributarias referidas al período fiscal 2009. Mediante Sentencia No. 80-2018-VI, el TCA dio la razón a la empresa accionante y concluyó que había operado el plazo de prescripción de la acción determinativa de la Administración, pues a su juicio no existía ningún acto vigente capaz de tener efecto interruptor¹⁷⁵.

¹⁷⁴ “Con la presentación del Recurso de Apelación, se da la interrupción especial del término de prescripción, establecida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...) Al respecto valga decir que esta Sala ha adoptado el criterio reiterado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en que ha resuelto que las causas interruptoras del curso de la prescripción se mantienen, aun cuando se haya anulado el proceso en el cual se produjo la interrupción, toda vez que la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes, y que esa duda o angustia no existe en casos como el de análisis, pues, aunque se haya anulado el proceso, la empresa tiene plena certeza de que la Administración Tributaria, está ejerciendo la acción para determinar el tributo, por lo tanto, aquellos actos interruptores de la prescripción no pierden el efecto interruptor. Y es que esa interrupción no es indefinida, por lo que debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria queda firme (Ver resolución No. 000385-F-2006 de SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA)”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 491-P-2017.

¹⁷⁵ De forma expresa, el TCA manifestó: “(...) 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 (...) 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 (...) De otro modo, esto es, cuando la conducta sometida al escrutinio del Tribunal Fiscal Administrativo sea anulada, es claro que no adquiere firmeza, por el contrario, se suprime del plano jurídico, a partir de lo cual, no concurre en tal caso el supuesto de hecho previsto por aquella disposición normativa (...) Por otro lado, al haberse dispuesto la nulidad de la forma indicada, y luego de la lectura del acto en sede apelativa, es claro que la invalidez que sustentó esa decisión es de

El criterio vertido por la Sección Sexta del TCA en dicho antecedente es sin lugar a dudas la interpretación correcta que debe hacerse de los artículos 53 y 54 del CNPT – especialmente este último – en el tanto crea un escenario seguridad jurídica para los contribuyentes, más aun considerando que también se analizó con detalle los efectos de la declaratoria de nulidad absoluta de un acto administrativo, teoría que como se indicó en el primer capítulo ha sido ignorada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Aun con ello y sabiendas de la línea jurisprudencial de dicha Sala de Casación, el 30 de julio del 2018 la PGR interpuso recurso de casación contra la Sentencia No. 80-2018-VI.

En su fundamentación, la representación estatal remitió a la Resolución No. 385-2006 y No. 300-F-S1-2018 para concluir que la sentencia del TCA en el caso concreto implica una indebida aplicación del artículo 171 de la LGAP, *“por cuanto extiende los efectos de la nulidad absoluta decretada por el Tribunal Fiscal Administrativo a actuaciones del contribuyente que no constituyen actos administrativos”*.

Actualmente dicho recurso se encuentra pendiente de resolución. Empero, según se observa del cuadro fáctico descrito, el caso expuesto versa sobre un proceso de fiscalización en que el primer acto final del procedimiento fue anulado y la Administración, conociendo de antemano la jurisprudencia de la Sala Primera, encontró legitimidad para reiniciar la actuación fiscalizadora y dictar una segunda resolución determinativa.

Es decir, una obligación tributaria que en principio debía prescribir el 1° de enero del 2013 (impuesto sobre la renta del período fiscal 2009) – 1° de enero del

grado absoluto (...) 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 (...)”. Tribunal Contencioso Administrativo, Sentencia No. 80-2018-VI.

2015 como máximo en virtud de la notificación de la comunicación de inicio el 14 de julio del 2011 – sigue en 2021 todavía vigente y a la espera de saber si la Administración puede o no ejercer su acción determinativa, violentando groseramente el principio de seguridad jurídica, entre otros tantos principios de orden constitucional, al ignorar los efectos de invalidez absoluta del acto administrativo y mantener al sujeto pasivo en un estado de incerteza latente.

B. Persona Jurídica Dos S.A.

El 22 de julio del 2013 la DGCN notificó a Persona Jurídica Dos S.A. la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora de Comprobación e Investigación No. 1-10-034-13-026-011-003 para el impuesto sobre la renta del período fiscal 2011. De conformidad con el inciso a) del artículo 53 del CNPT, dicha notificación automáticamente suspende el curso de la prescripción.

Para el período fiscal auditado la compañía ya contaba con período fiscal año calendario (de enero a diciembre), por lo que la declaración del impuesto sobre la renta, acorde con el artículo 20 de la LISR vigente para el período 2011, debía presentarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal. En otras palabras, la empresa debía presentar la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 2011 a más tardar el 15 de marzo del 2012.

Bajo ese supuesto y en concordancia con el artículo 52 del CNPT vigente para el 2011, el plazo de prescripción de dicho período inició a correr el 1° de enero del 2013 y, en principio, prescribía el 1° de enero del 2016. Ahora bien, según se indicó líneas atrás, el 22 de julio del 2013 se notificó a la Compañía el inicio de actuaciones fiscalizadoras y ello provocó que la prescripción se interrumpiera.

Acorde con el numeral 53 del CNPT no se considera el tiempo transcurrido y

el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente. Lo descrito, significa que el plazo reinicia el conteo el 1° de enero del 2014, prescribiendo entonces la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria el 1° de enero del 2017.

De lo anterior, se observa que la Administración Tributaria contaba con plazo legal para emitir el acto final del procedimiento hasta el 1° de enero del 2017. En el caso bajo estudio, la DGCN notificó dicho acto final – Acto de Liquidación de Oficio No. 1-10-034-13-031-41-03 – el 27 de febrero del 2014 y dentro del plazo de prescripción de tres años.

Contra dicho acto determinativo, la Compañía interpuso recurso de apelación el 10 de abril del 2014. En consonancia con el artículo 54 del CNPT, el recurso formulado interrumpiría nuevamente la prescripción y el nuevo plazo se computaría a partir del 1° de enero siguiente al año calendario en caso de que la respectiva resolución quede en firme.

Para el caso que nos atañe, ello significaría que el nuevo plazo de prescripción corre a partir del 1° de enero siguiente al año calendario en que el Acto de Liquidación de Oficio No. 1-10-034-13-031-41-03 quede en firme. Debe aclararse, la única forma en que ese acto final de procedimiento puede adquirir firmeza es por resolución definitiva del órgano competente – TFA – que la confirme, es decir, que se declare sin lugar el recurso de apelación interpuesto.

Contrario *sensu*, si el recurso de apelación de Persona Jurídica Dos S.A. es acogido por el TFA, es materialmente imposible que el Acto de Liquidación de Oficio No. 1-10-034-13-031-41-03 adquiera firmeza, razón que conduce a concluir que no opera la causal especial de interrupción contenida en el artículo 54 del CNPT debido a que la “*respectiva resolución*” no queda firme. El razonamiento expuesto en estos últimos párrafos, es lo que precisamente ocurrió en el proceso de fiscalización

seguido contra la compañía.

Una vez conocido el recurso de apelación y acogiendo los argumentos planteados por la Compañía, mediante Fallo No. 122-S-2017 del 14 de marzo del 2016 el TFA anuló la propuesta provisional de regularización emitida en el procedimiento determinativo, así como los demás actos que de ella dependían¹⁷⁶. Por estar en presencia de un procedimiento administrativo en sentido estricto, en el tanto se emiten una serie de actos de actos preparatorios que siguen un orden secuencial, cronológico y lógico que están destinados a plasmar una eventual determinación mediante la emisión de un acto final, dicha declaratoria de nulidad alcanzó al Acto de Liquidación de Oficio No. 1-10-034-13-031-41-03.

Dicho de otra forma, el recurso de apelación interpuesto por Persona Jurídica Dos S.A. fue acogido y la “*respectiva resolución*” nunca adquirió firmeza, por ende, no se entiende interrumpida la prescripción. Al haberse anulado el Acto de Liquidación de Oficio No. 1-10-034-13-031-41-03, al 1° de enero del 2017 no existía un acto administrativo válido con carácter determinativo capaz de reclasificar el impuesto sobre la renta declarado por la compañía para el período fiscal 2011.

Debido a esa declaratoria de nulidad absoluta del acto administrativo, la cual trae consigo la ineptitud de producir efectos jurídicos, el efecto interruptor que en principio producía la interposición del recurso de apelación contra el acto final del procedimiento se vuelve insubsistente y la prescripción de la acción para determinar

¹⁷⁶“Este Tribunal conoce el recurso de apelación interpuesto por el señor (...) , en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa (...) contra el ACTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO N° 1-10-034-13-031-041-03 dictado por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes Nacionales, el día veintiséis de febrero de 2014 (...) En atención a lo anterior (...) no queda otra alternativa que anular Propuesta Provisional de Regularización No. 1-10-034-13-071-031-03, de anterior referencia, por haber sido emitida y notificada con anterioridad al dictado del Reglamento de Procedimiento Tributario, que entró en vigencia el 02 de abril del 2014, así como los demás actos que dependen de ella (...)”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 122-S-2017.

una obligación se materializa entonces el 1° de enero del 2017. Al margen de lo anterior, al declararse la nulidad del acto por el cual se determinó la obligación tributaria y devolverse el expediente administrativo a la oficina de origen, la Administración se ve en la obligación de emitir y notificar uno nuevo debido a que no puede declarar la prescripción de oficio.

En el caso que se expone, ese nuevo acto final con carácter determinativo se notificó hasta 29 de enero del 2019, trátase de la Resolución No. DT10R-105-19 del 25 de enero del 2019. Cuando ello ocurre, las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria ya han fenecido, y así fue alegado por la compañía en los respectivos recursos de revocatoria y apelación ulteriormente planteados.

No obstante y con fundamento en las Resoluciones No. 385-F-S1-2006, No. 555-F-S1-2012 y No. 300-F-S1-2018, el TFA rechazó la excepción de prescripción esgrimida por la empresa, argumentando que pese a la declaratoria de nulidad del primer acto determinativo la prescripción igualmente se vio interrumpida, desconociendo por completo la teoría de las nulidades del acto administrativo¹⁷⁷. En virtud de lo anterior, el 19 de mayo del 2020 Persona Jurídica Dos S.A. presentó demanda contenciosa administrativa para conocimiento del TCA, alegando entre otras cosas la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria del período fiscal 2011.

¹⁷⁷ “En otro orden de ideas, pero siempre en relación con los alegatos planteados por la recurrente, sobre el tema de la interrupción de la prescripción, cuando media una nulidad en el procedimiento, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en distintos votos, ha resuelto lo siguiente: RES: 000385-F-2006 (...) En abundancia de razonamientos, de una extensa línea jurisprudencia!, que se ha mantenido a lo largo de varios años, igualmente la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, ha resuelto (...) este Tribunal le hace ver a la recurrente que en todo caso, aun cuando se interpretara que sí fue anulado, los efectos interruptores de la prescripción se mantienen. Tal y como se apunta 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, 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 (...)”. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 664-P-2019.

Dicho proceso se encuentra actualmente pendiente de sentencia, pero sirve para evidenciar cómo en vía administrativa la Administración Tributaria y el TFA sustentan sus actos administrativos a partir de la jurisprudencia de la Sala Primera.

C. Persona Jurídica Tres S.A.

El 19 de marzo del 2007 la DGCN notificó a Persona Jurídica Tres S.A. el inicio de actuaciones de fiscalización para determinar de oficio las obligaciones tributarias del impuesto sobre la renta (remesas al exterior) de los períodos fiscales noviembre y diciembre del año 2003, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2004, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y setiembre del año 2005. La notificación de dicho acto, en consonancia con el inciso a) del artículo 53 del CNPT, tuvo efecto interruptor de la prescripción.

Hasta el 16 de junio del 2009, la Administración Tributaria notificó a la compañía de la Resolución Determinativa DT10R-059-2009, por la cual determinó formalmente la obligación tributaria antes indicada. Contra dicho acto final, la empresa interpuso recurso de revocatoria el 7 de julio del 2009, el cual fue rechazado por el mismo órgano de la Administración.

En virtud de lo anterior, se acudió en apelación ante el TFA el 7 de agosto del 2012. Mediante Fallo No. 358-2012, dicho Tribunal acogió el recurso interpuesto y anuló la Resolución Determinativa DT10R-059-2009 por falta de motivación y violación al derecho de defensa, reenviando el expediente a la oficina de origen. Al no adquirir firmeza la resolución recurrida, no se cumplió el efecto condicionado del artículo 54 del CNPT y, por ende, no se interrumpió la prescripción de la acción de la Administración para determinar obligaciones tributarias por la interposición de recursos.

Una vez el expediente en su oficina, la DGCN notificó a Persona Jurídica Tres S.A. un nuevo acto final, la Resolución Determinativa No. DT10R-024-2014 del 18 de marzo del 2014. Debido a ello, el 13 de mayo del 2014 la compañía interpuso recurso de apelación para conocimiento del TFA alegando la prescripción de la acción determinativa de la Administración.

Por segunda ocasión, el jerarca impropio acogió el reclamo de la compañía y anuló el acto final determinativo por falta de motivación y violación al derecho de defensa mediante Fallo No. 590-2014, sin referirse al alegato de prescripción planteado en el recurso. Una vez más, al acogerse el recurso interpuesto la resolución recurrida no adquirió firmeza y por lo tanto la prescripción no fue interrumpida.

El 6 de octubre del 2016 una tercera resolución determinativa fue notificada a la compañía, esta vez se trató de la No. DT10R-30-2016. De nuevo, Persona Jurídica Tres S.A. interpuso recurso de revocatoria alegando la prescripción de la acción determinativa de la Administración Tributaria. Empero, el reclamo fue rechazado por Resolución No. AURET-04-041-2019 del 19 de febrero del 2019, acto este último contra el cual se formuló recurso de apelación para conocimiento nuevamente del TFA.

En esta ocasión y por Fallo No. 684-P-2019, el TFA anuló por tercera vez la resolución determinativa dictada por la Administración Tributaria – incluso el traslado de cargos emitido en el procedimiento desde el 18 de febrero del 2009 – por falta de motivación y violación al derecho de defensa. Cabe resaltar, el jerarca impropio también rechazó la excepción de prescripción planteada por la compañía con fundamento en la regla de Derecho dada por la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por cuanto consideró que un acto absolutamente nulo

puede generar efectos jurídicos¹⁷⁸.

Debido a la anulación comentada, el 16 de abril del 2020 se notificó a la compañía el Traslado de Cargos y Observaciones No. SFGCN-054-2020 de igual fecha, acto preparatorio contra el cual se mostró disconformidad el 29 de abril del 2020. Corolario de lo anterior, el 23 de diciembre del 2020 la empresa fue notificada de un cuarto acto determinativo – Resolución Determinativa No. DT10REM-135-2020 – que rechazó la excepción de prescripción alegada por la empresa con fundamento en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, atreviéndose la Administración incluso a señalar que los fallos emitidos por el TFA, aunque no se encuentran literalmente tipificados como causal interruptora, detienen el cómputo de la prescripción¹⁷⁹.

Especial atención merece este último punto, en el tanto la DGCN, en una

¹⁷⁸ De forma concreta, aseveró dicho Tribunal: *“Sobre este argumento, sin entrar en las consideraciones de nulidad sobre el Acta de Inicio de Actuación Fiscalizadora que increpa la contribuyente, y que serán dilucidados en el siguiente apartado cuando se conozca el incidente de nulidad, observa este Órgano Colegiado que, en el expediente de marras, se han dado distintas causales de interrupción de la prescripción de todos los otros periodos involucrados, lo cual hace imposible la declaratoria de prescripción pretendida (...) aun y cuando anularon las resoluciones y los actos de la A Quo, dicha nulidad no implica como efecto colateral que se dé el cumplimiento del plazo de prescripción, por cuanto la propia resolución de este Tribunal, tal y como lo ha expresado el alto Tribunal de la Corte Suprema de Justicia, Sala Primera, son causales especiales de interrupción de prescripción (...) lo cual para mayor comprensión transcribimos la resolución de la honorable Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia: (...) (Resolución 836-F-S 1 -2 0 1 8 del 4 de octubre del 2018, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia). Así las cosas, como ya se indicaba de previo, en el expediente se han dado distintos actos interruptores de prescripción, tales como, los recursos interpuestos por la actuante, entre los cuales, en ningún momento argumentó las prescripciones que ahora pretende (...)”*. Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 684-P-2019.

¹⁷⁹ Al respecto, dispuso la DGCN: *“Como tercer elemento encontramos la interposición de recursos de parte del sujeto pasivo, todos ellos tipificados en la norma tributaria como causales o elementos interruptores del tal distinguido instituto. Con lo cual, aunque hayan transcurrido varios años desde la notificación de inicio de la actuación inspectora, el proceso sigue “activo”, o mejor dicho la Administración mantiene la potestad de fiscalización sobre los periodos restantes incluidos en el proceso que se discute (...) Adicional a lo anterior, los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal Administrativo que, aunque no se encuentren literalmente tipificados en la norma tributaria, han sido reconocidos como actos interruptores (...)”*. Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Resolución No. DT-10REM-135-2020.

evidente contraposición a la taxatividad de las causales interruptoras de la prescripción tributaria, adicionó como causal interruptora de la prescripción la notificación de los fallos emitidos por el TFA. Debe aclararse, en ningún momento los artículos 53 y 54 del CNPT establecen, expresa o implícitamente, que tales actos tendrán efecto interruptor de la prescripción, por lo que dicha afirmación carece de toda razonabilidad jurídica y resulta ilegal.

El 28 de enero del 2021 Persona Jurídica Tres S.A. interpuso recurso de revocatoria contra la Resolución Determinativa No. DT10REM-135-2020, el cual se encuentra actualmente pendiente de resolución. Sin embargo, como se infiere de lo descrito, en el caso expuesto la DGCN ha reiniciado en tres ocasiones el procedimiento determinativo extinguiendo completamente el instituto de la prescripción, aún y cuando la emisión de actos absolutamente nulos se debe única y exclusivamente a la propia negligencia e inercia de la Administración que en varias ocasiones actuó de manera indebida mediante actos administrativos carentes de motivación y violatorios del derecho de defensa.

Así, la compañía se ha visto subsumida a un procedimiento determinativo que acarrea catorce años desde que inició, validándose una y otra vez actos administrativos absolutamente nulos, y volviendo virtualmente perpetuas las actuaciones de fiscalización de la Administración Tributaria. Mantener a un contribuyente por más de una década en un estado de zozobra indefinido a partir de una interpretación contraria a Derecho, sin ninguna duda atenta contra la seguridad jurídica, razonabilidad y tutela judicial efectiva.

D. Persona Jurídica Cuatro S.A.

Mediante comunicación de inicio de actuaciones fiscalizadoras No. 1-04-040-13-797-011-03 notificada el 23 de febrero del 2013, la Administración Tributaria de Heredia le comunicó a Persona Jurídica Cuatro S.A. el inicio de una fiscalización

tendiente a determinar una cuota tributaria adicional para el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2010 y 2011. Debido a la entrada en vigencia de la Ley No. 9069, el procedimiento concluyó con la emisión del ALO No. 2-04-040-13-369-041-03, acto final del procedimiento, el cual fue impugnado directamente en vía jurisdiccional

Mediante Sentencia No. 17-2018-VI del 16 de febrero del 2018, el TCA anuló el procedimiento determinativo y sancionador accesorio iniciado por la compañía. Pese a dicha nulidad, la Administración Tributaria de Heredia reinició las actuaciones de fiscalización seguida contra la empresa para los períodos fiscales 2010 y 2011 por documento No. ATH-SF-PD-040-13-271-030 con fecha 11 de mayo de 2018, procedimiento que culminó con la notificación de la Resolución Determinativa No. ATH-SF-DT-R-048-2018 el 5 de abril del 2019.

La compañía prosiguió la respectiva fase recursiva del procedimiento, formulando recurso de revocatoria ante el mismo órgano de la Administración y alegando la prescripción de la acción determinativa de la autoridad fiscal, pero el este fue rechazado mediante Resolución No. ATH-SF-AUDT-R-097-2019¹⁸⁰. En respuesta, se interpuso recurso de apelación para conocimiento del TFA, empero ese jerarca impropio confirmó las actuaciones de la Administración Tributaria de Heredia por Fallo No. 289-P-2019 del 24 de junio del 2020.

Por lo anterior, el 10 de julio del 2020 Persona Jurídica Cuatro S.A. interpuso un nuevo proceso contencioso administrativo ante el TCA solicitando se declarase la

¹⁸⁰ En dicha resolución, la Administración Tributaria de Heredia argumentó que: “(...) la acción de la Administración Tributaria que empezó mediante la comunicación de inicio (acto no anulado por el TCA) para determinar la obligación, fue interrumpida con la interposición del recurso de amparo y el nuevo término se computa desde el 1 ° de enero del 2017 por la interrupción especial instaurada en el artículo 54 del CNPT. Es por ello, que la Administración Tributaria cuenta con el respaldo legal y jurisprudencia suficiente e idóneo para reanudar la actuación fiscalizadora y reponer aquellos actos que fueron anulados por el Tribunal Contencioso Administrativo (...)”. Administración Tributaria de Heredia, Resolución No. ATH-SF-AUDT-R-097-2019.

prescripción de la acción de la Administración Tributaria de Heredia para determinar de oficio el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2010 y 2011. En la contestación a dicha demanda, la representación estatal fundamentó su teoría del caso en la regla de Derecho de la Sala Primera al señalar que dicho órgano colegiado *“reiteradamente ha señalado que las causas interruptoras del curso de la prescripción se mantienen, aun cuando se haya anulado el proceso en el cual se produjo la interrupción, toda vez que la prescripción lo que pretende es eliminar el estado de incerteza del administrado”*¹⁸¹.

Si bien dicho proceso jurisdiccional actualmente se encuentra a la espera de sentencia por parte del TCA, sirve para demostrar las arbitrariedades cometidas por la Administración Tributaria que luego son respaldadas por el TFA cuando el procedimiento en vía administrativa llega a su última etapa. En dicho caso en particular, aun y cuando Persona Jurídica Cuatro S.A. ni siquiera recurrió administrativamente el ALO No. 2-04-040-13-369-041-03, la PGR estimó en su escrito de contestación a la demanda iniciada que igualmente operan las causales de interrupción de la prescripción con fundamento en el criterio de la Sala Primera.

Es decir, implícitamente se otorga efecto interruptor de la prescripción a cualquier actuación administrativa que ponga en conocimiento al contribuyente del procedimiento determinativo seguido en su contra, llevando al extremo el criterio emanado por esa Sala de Casación y violentando el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

E. Persona Jurídica Cinco S.A.

El 11 de julio del 2013 la DGCN notificó a Persona Jurídica Cinco S.A. el inicio de una actuación fiscalizadora para determinar supuestas cuotas dejadas de pagar

¹⁸¹ Escrito de contestación de la PGR presentado el 11 de setiembre del 2020, en respuesta a la demanda judicial incoada por Persona Jurídica Cuatro S.A. el 10 de julio del 2020.

en relación con el impuesto general sobre las ventas de los períodos comprendidos entre enero a diciembre 2011. De conformidad con el inciso a) del artículo 53 del CNPT, la notificación de dicho acto interrumpe el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria.

La auditoría siguió su curso normal y el 2 de diciembre del 2013 se notificó a la empresa la Propuesta Provisional de Regularización No. 1-10-032-13-066-031-01, por la cual se rechazaron una serie de créditos fiscales aplicados en los períodos comprendidos de enero a diciembre 2011. El procedimiento concluyó con el dictado del acto final (ALO) el 24 de enero del 2014, el cual fue impugnado el 11 de marzo del 2014 en apelación ante el TFA.

En principio, establece el artículo 54 del CNPT, el recurso interpuesto tiene efecto interruptor de la prescripción únicamente si la resolución recurrida adquiere firmeza. No obstante, en el caso concreto seguido contra Persona Jurídica Cinco S.A., mediante Fallo No. 120-S-2017 el TFA declaró la nulidad absoluta de la propuesta provisional de regularización antes mencionada, así como de los demás actos que dependieran de esta¹⁸².

De esta forma, al anular el TFA la propuesta provisional y los actos posteriores del procedimiento, los efectos jurídicos de la interposición del recurso de apelación el 11 de marzo del 2014 contra el ALO pierden validez, es decir, no puede interpretarse

¹⁸² El TFA dispuso: "(...) no queda otra alternativa que anular Propuesta Provisional de Regularización No. 1-10-032-13-066-031-01, de anterior referencia, por haber sido emitida y notificada con anterioridad al dictado del Reglamento de Procedimiento Tributario, que entró en vigencia el 02 de abril del 2014, así como los demás actos que dependen de ella, con el fin de que la Administración Tributaria proceda a reponer las etapas procedimentales no realizadas, como lo es en el presente caso a partir de la emisión y comunicación de la Propuesta Provisional de Regularización, por carecer ésta de fundamento jurídico a la fecha de su emisión". Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 120-S-2017.

que la prescripción fue interrumpida debido a los efectos declarativos y retroactivos de la nulidad absoluta decretada. Contrario sensu, la única forma en que se hubiese cumplido el efecto condicionante del artículo 54 del CNPT es que el ALO hubiese adquirido firmeza por resolución definitiva del TFA.

Así las cosas, el único efecto interruptor que mantiene vigencia en el procedimiento seguido contra Persona Jurídica Cinco S.A. es la notificación del inicio de actuaciones. Por ello, en el momento en que el expediente administrativo es reenviado a la oficina de origen para reponer las etapas procedimentales, esta debe hacer el ejercicio intelectual para identificar si su derecho para determinar la obligación tributaria de los períodos comprendidos entre enero a diciembre 2011 se encuentra o no prescrito.

Muy a pesar de la Administración Tributaria, lo cierto es que en el caso concreto la prescripción se consolidó el 1° de enero del 2017. Empero, valiéndose de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, la DGCN repuso las etapas procedimentales y finalmente concluyó el procedimiento determinativo mediante la notificación de la Resolución Determinativa No. DT10V-194-2019 el 7 de octubre del 2019.

Contra esa resolución, la compañía interpuso recurso de revocatoria el 14 de noviembre del 2019, en la cual se alegó la prescripción de la acción de la Administración para determinar obligaciones tributarias. No obstante, el recurso y el alegato de prescripción fue rechazado por Resolución No. AU10R-054-2021 del 15 de abril del 2021¹⁸³, contra la cual se interpuso recurso de apelación el 14 de junio

¹⁸³ En dicha resolución la Administración Tributaria consideró que: *“Asimismo, se le indica al demandante que esta Dirección emitió los respectivos actos administrativos dentro del plazo de prescripción, aconteciendo tanto suspensiones originadas en la acción de inconstitucionalidad citada, como interrupciones especiales de la prescripción, de conformidad con el artículo 54 del CNPT (...) la oficina a quo procedió con la recaptura del procedimiento inspector, en vista de que lo resuelto por el*

del 2021 alegando nuevamente que la prescripción feneció en el caso bajo examen.

Este último recurso, que conocerá el TFA en su condición de jerarca impropio, actualmente se encuentra a la espera de resolución. Sin embargo, lo más probable es que dicho órgano resolutor confirme la actuación de la Administración Tributaria y rechace el reclamo de la compañía bajo el argumento de que aun anulados actos administrativos, el efecto interruptor de la prescripción se mantiene.

F. Persona Jurídica Seis S.A.

El 7 de noviembre del 2013 la Administración Tributaria de San José Este comunicó a Persona Jurídica Seis S.A. el inicio de una actuación fiscalizadora tendiente a determinar una cuota tributaria adicional en el impuesto sobre las utilidades del período fiscal 2011. Dicha fiscalización, fue ampliada al impuesto sobre retenciones en la fuente el 21 de enero del 2014, actos los dos que interrumpieron el cómputo de la prescripción de conformidad con el artículo 53 del CNPT.

Lo anterior, derivó en la notificación del ALO No. 1-11-076-13-033-041-03 y ALO No. 1-11-076-13-034-041-12 para el impuesto sobre las utilidades y retenciones, respectivamente. Ambos actos finales del procedimiento fueron debidamente recurridos por la empresa en apelación ante el TFA el 22 de julio del 2014, actuación del contribuyente que tendrá efecto interruptor de la prescripción únicamente si los actos impugnados adquieren firmeza, es decir, que se acoja el recurso de apelación.

Por Fallo No. 612-2014 del 7 de octubre del 2014, dicho órgano colegiado

órgano monofásico impropio no pone punto y final al procedimiento de fiscalización, ya que corresponde a la Administración subsanar los actos anulados, al amparo de los artículos 187 al 189 de la Ley General de la Administración Pública, aclarándose que un acto inválido, absoluta o relativamente nulo, podrá ser convertido en otro válido distinto por declaración expresa de la Administración". Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Resolución No. AU10R-054-2021.

acogió el reclamo de la empresa y anuló ambos actos administrativos finales emitidos en el procedimiento, reenviando el expediente a la oficina de origen¹⁸⁴. Habida cuenta de lo anterior, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Determinativas No. SF-DT-11-R-278-17 correspondiente al impuesto a las utilidades y la No. SF-DT-11-R-280-17 correspondiente al impuesto de retenciones, ambas del 17 de marzo del 2017.

Contra ambas actos determinativos, Persona Jurídica Seis S.A. interpuso recursos de revocatoria el 6 de junio del 2017 alegando la prescripción de la acción de la Administración para determinar las obligaciones tributarias, actuación de la empresa que tiene efecto interruptor de la prescripción únicamente si la resolución recurrida adquiere firmeza. No obstante, mediante Resolución No. SF-AU-R-577-2018 la Administración Tributaria declaró sin lugar los recursos interpuestos por la Compañía y rechazó la excepción de prescripción planteada con fundamento en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia¹⁸⁵.

¹⁸⁴ *“Por lo anteriormente expuesto, aprecia este Tribunal que la imperfección detectada en los actos administrativos citados, vicia de nulidad lo actuado, tal y como lo establece el artículo 158 inciso 2) de la Ley General de la Administración Pública de aplicación supletoria (...) Por todo lo anterior, en criterio de este Tribunal lo procedente es anular Actos de Liquidación de Oficio (ALO) Nos. 1-11-076-13-033-041-03 y 1-11-076-13-034-04” -12, dictados por la Administración Tributaria de San José Este y sus actuaciones posteriores, a fin de que éstos se emitan en concordancia con los artículos 144, 147, • 71 inciso 1, 11, 176 y 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...). Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 612-2014.*

¹⁸⁵ *“(...) Con la presentación del Recurso de Apelación, se da la interrupción especial del término de prescripción, establecida en el artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y el nuevo plazo empieza a correr desde el primero de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede en firme (...) hora bien, interesa analizar el efecto que causa la declaratoria de nulidad por parte del Tribunal de los Actos de Liquidación de Oficio N° 1-11-076-13-033-041-03 y N° 1-11-076-13-034-041-12 y sus actuaciones posteriores, mediante Fallo N° 612-2014 de las diez horas del siete de octubre del dos mil catorce, en cuanto a los efectos jurídicos que emanan del instituto de la prescripción. Sobre el particular, valga decir que esta Dependencia ha adoptado el criterio reiterado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en que ha resuelto que las causas interruptoras del curso de la prescripción se mantienen, aun cuando se haya anulado el proceso en el cual se produjo la interrupción, toda vez que la prescripción busca eliminar el estado de incerteza, producido por el transcurso del tiempo, sin ejercitarse las acciones o derechos correspondientes, y que esa duda o angustia no existe en casos como el de análisis, pues aunque se*

Ante esto y a la espera de encontrar más objetividad ante el jerarca impropio, la compañía interpuso recurso de apelación el 11 de setiembre del 2018 reiterando el argumento de prescripción. Sin embargo, lejos de adoptar una tesis apegada a la teoría de las nulidades del acto administrativo, mediante Fallo No.162-P-2019 el TFA confirmó la actuación de la Administración y también rechazó la excepción de prescripción alegada por la empresa, otorgándole validez al efecto interruptor del recurso que previamente había sido acogido en esa misma sede por Fallo No. 612-2014.¹⁸⁶

En virtud de lo anterior, el 6 de setiembre del 2019 Persona Jurídica Seis S.A. presentó demanda contenciosa administrativa ante el TCA, solicitando se declarase la nulidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, tanto por vicios de forma y fondo, pero a la vez requiriendo que se declarase la prescripción de la acción determinativa y sancionadora del órgano fiscalizador.

En una sentencia atípica, dado que no es el razonamiento que ha seguido predominantemente el TCA, y a juicio personal con un análisis erróneo de las causales de interrupción de la prescripción contempladas en los incisos a) y f) del artículo 53 del CNPT, la Sección Segunda de ese Tribunal rechazó el argumento

haya anulado el (~ proceso, la empresa tiene plena certeza de que la Administración Tributaria, está ejerciendo la acción para determinar el tributo, por lo tanto, aquellos actos interruptores de la prescripción no pierden el efecto interruptor. Y que esa interrupción no es indefinida, por lo que debe entenderse que el plazo reinicia cuando la resolución anulatoria queda firme. (Ver resolución No. 000385-F-2006 de la SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, dictada a las nueve horas cuarenta minutos del veintiocho de junio del dos mil seis) (...)". Administración Tributaria de San José Este, Resolución No. SF-AU-11-R-577-18.

¹⁸⁶ *"En el presente asunto la contribuyente interpone recursos de revocatoria e1 6 de junio del 2017 contra las resoluciones determinativas Nos. SF-DT-11-R-278-2017 y SF-DT-11-R-280-2017 ambas del 17 de marzo del 2017 y presente recurso de apelación el 11 de setiembre del 2018 contra la resolución SF-AU-11-R-577-18 de las ocho horas dos minutos del 23 de julio del 2018, lo cual produce la interrupción especial de la prescripción del artículo 54 de cita y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1° de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme, que lo es con el dictado de la presente resolución de este Tribunal. Lo anterior evidencia que en el presente asunto no ha concurrido la causal de prescripción alegada (...)*". Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 162-P-2019.

sobre el acaecimiento de la prescripción interpretando que la nulidad decretada por el TFA mediante Fallo No. 612-2014 no alcanzó al recurso de apelación, de ahí que su sola formulación generaba el efecto interruptor del numeral 54 del CNPT¹⁸⁷. El 27 de octubre del 2020 Persona Jurídica Seis S.A. interpuso recurso de casación contra la sentencia del TCA, reiterando los argumentos de prescripción planteados.

Actualmente dicho proceso se encuentra pendiente de resolución final y al menos de que exista un cambio radical de criterio, es muy probable que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mantenga su reiterada interpretación y rechace el recurso de casación presentado.

Sección Segunda: Conclusiones del análisis de fuentes empíricas

Los casos expuestos son el fiel reflejo de lo que actualmente sucede en materia fiscal en el ordenamiento jurídico costarricense, en el tanto existen contribuyentes que a la fecha continúan siendo fiscalizados mediante procedimientos determinativos que iniciaron ya hace más de ocho años. Lo anterior no debe malinterpretarse, es decir, si bien los ejemplos examinados remiten a fiscalizaciones en su mayoría de períodos comprendidos entre 2009 a 2011, también se identifica un caso que versa sobre el período fiscal de diciembre del 2003 y aunque no se tiene conocimiento de un ejemplo más reciente, es factible que se recurra a la interpretación de la Sala Primera, por ejemplo, en una fiscalización del período

¹⁸⁷ Al respecto, dispuso: *“En segundo lugar, no existe fundamento legal para afirmar que el recurso de apelación planteado por la actora y acogido por el Tribunal Fiscal, fue dejado sin efecto o que dejó de existir, por la anulación indicada. La figura de la anulación tiene el efecto de eliminar de la vida jurídica los actos generales o particulares que sean contrarios al bloque de legalidad, sin embargo, es esa declaratoria la que dispone sus límites y alcances, de forma, que no puede ampliarse a otros que no fueron afectados expresamente, siempre tomando en consideración, la disposición del artículo 171 de la Ley General de la Administración Pública (efectos declarativos y retroactivos a la fecha del acto, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe). En el particular, la anulación fue concreta y el recurso de apelación planteado por la actora, no fue eliminado expresamente, de forma que se dio el supuesto del artículo 54 del CNPT (...).”* Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 90-2020.

2017¹⁸⁸.

Asimismo, los casos traídos a colación sirven para evidenciar que la Administración, con base en una interpretación ilegal e inconstitucional, encuentra legitimación para reiniciar groseramente un proceso hasta en tres ocasiones. Así ocurrió en el proceso seguido contra Persona Jurídica Tres S.A., el cual fue anulado en tres oportunidades por el TFA debido a la inoperancia e incompetencia de la Administración para respetar el debido proceso y el derecho de defensa, pero posteriormente en cada reinicio se denegó la excepción de prescripción planteada por la compañía.

Bajo ninguna circunstancia es admisible que el sujeto pasivo deba soportar actuaciones como la anterior y que luego se le castigue con el hecho de que la acción de la autoridad fiscal para determinar una obligación tributaria no está prescrita debido que siempre tuvo “plena certeza de la acción cobratoria seguida en su contra”, o que “la sola formulación de un recurso contra una resolución administrativa” interrumpe el cómputo de la prescripción. A todas luces resulta una interpretación ilegal, irracional, injusta, ilógica e inconveniente para el ordenamiento jurídico.

Por otra parte y según se ha podido comprobar, sea cual sea la Administración Tributaria territorial, de San José Oeste, de San José Este, de Heredia, de Puntarenas e incluso la DGCN, todas mantienen el mismo razonamiento a partir de la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Es decir, contrario recibir un análisis independiente y propio de cada caso concreto, es palpable que a lo interno de la Dirección General de Tributación existe una línea de acción claramente marcada.

¹⁸⁸ De hecho, párrafos previos, concretamente en la Sección Segunda del Capítulo I se incluyó un ejemplo hipotético de una fiscalización con fecha reciente.

Dicha interpretación evidentemente consiste rechazar todo argumento de prescripción que el obligado tributario plantee cuando se ha reiniciado una actuación fiscalizadora, a partir de la jurisprudencia de la Sala Primera contenida en las Resoluciones No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018, No. 836-F-S1-2018 y No. 2600-F-S1-2020. Así las cosas, para la Administración Tributaria poco importa que se haya anulado un acto administrativo, pues en su “criterio” – realmente no posee un postura, sino que es la de la Sala de Casación – el efecto interruptor de la prescripción se mantiene.

En igual sentido, los ejemplos compartidos también ponen en manifiesto la postura del jerarca impropio encargado de dirimir asuntos en materia tributaria, sea el TFA. Su criterio, que encuentra un poco más de profundidad, pero que siempre se encuentra fundamentado en las sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, supone ignorar la teoría de las nulidades del acto administrativo e interpretar que la sola formulación de un recurso contra una resolución administrativa es suficiente para que se cumpla el efecto interruptor de la prescripción contenido en el artículo 54 del CNPT.

De acuerdo con lo anterior, los contribuyentes se ven en la obligación de acudir al TCA con el propósito de obtener un resultado más analítico y objetivo. En dicha sede las probabilidades de obtener un resultado favorable dependerá en cierto modo de la Sección que conozca el asunto, pues como se indicó previamente existe diferencia de criterio entre lo que interpreta la Sección Segunda¹⁸⁹ y la Sexta¹⁹⁰ o Séptima¹⁹¹, siendo el examen de estas últimas el más apegado a Derecho.

Sea cual sea el resultado en sede jurisdiccional, lo más probable es que el

¹⁸⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 90-2020.

¹⁹⁰ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencias No. 126-2015, No. 076-2017, No. 130-2018 y No. 005-2021.

¹⁹¹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Sentencia No. 21-2017.

asunto termine por resolverse en la Sala Primera, órgano colegiado que, si no se propone una solución al tema, continuará con la misma línea de razonamiento. Es decir, emitirá más sentencias en línea de las que este ensayo crítica, ignorando los efectos de la nulidad absoluta de los actos administrativos y violentando principios de orden constitucional como lo son el de reserva de ley, seguridad jurídica, razonabilidad y el acceso a la tutela judicial y administrativa efectiva, así como incluso la propia Convención Americana de Derechos Humanos.

Así las cosas, la conclusión principal del análisis de las fuentes empíricas es que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia no cambiará su tesis a no ser que: (a) exista una integración distinta de los (as) señores (as) Magistrados (as) que actualmente la conforman y traigan consigo nuevos análisis, (b) que exista una reforma al artículo 54 del CNPT, (b) se interponga una acción de inconstitucionalidad contra la jurisprudencia emanada de dicha Sala, que como se verá en el capítulo siguiente, se encuentra en curso.

CAPÍTULO IV: PROPUESTAS PARA MEJORAR LA COMPRESIÓN Y APLICACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

Revisado el instituto de la prescripción en materia tributaria y su aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, los antecedentes de la Sala Primera que la desaplican y las consecuencias que la interpretación de ese órgano colegiado genera en la esfera jurídica de los contribuyentes, desde un plano jurídico y práctico, resulta ahora necesario plantear sugerencias o propuestas que busquen frenar la arbitrariedad con la que actualmente la Administración Tributaria reinicia procesos de comprobación e investigación que han prescrito, lo cual, como se ha visto, puede alcanzar la acción sancionatoria de la autoridad tributaria. De esta forma, se considera que existen dos posibles vías, una que implica un pronunciamiento por parte de la Sala Constitucional y otra que conlleva una reforma legal.

Si bien se ahondará en ello de seguido, cabe mencionar, brevemente, que una de las propuestas que se plantea en esta investigación ya se encuentra en curso y se trata de una acción de inconstitucionalidad que fue interpuesta contra la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Debe aclararse que dicha acción se presentó con oportunidad de mi ejercicio profesional, conjuntamente con otra colega, en la cual se rebaten una serie de infracciones a principios de orden constitucional que dicha línea jurisprudencial genera.

La acción de inconstitucionalidad comentada se presentó mientras se investigaban los variados temas que formula la presente obra, por lo que algunas de las aseveraciones ahí hechas se han incorporado en mayor o menor grado a lo largo de este trabajo. Otros aspectos acá desarrollados no se incluyeron, como lo es por ejemplo el análisis integral que se ha hecho de la aplicación de la prescripción en procedimientos determinativos, sancionadores y de cobro. Es preciso apuntar, la acción de inconstitucionalidad se encuentra pendiente de resolución.

En otro orden de ideas, se haya una segunda propuesta que tiene por objeto modificar la ley. No obstante, debe aclararse, la iniciativa de reforma no se limita estrictamente al problema derivado del razonamiento de la Sala Primera, sino que también pretenden abordar otros aspectos relacionados con la prescripción en materia tributaria, vista desde sus distintas facetas. Hasta cierto punto, en párrafos previos se han venido planteando una serie de reformas que deben adoptarse con el propósito de mejorar la comprensión y aplicación de la prescripción fiscal en sentido amplio, tema sobre el cual se ahondará en el presente capítulo.

Sección Primera: Acción de inconstitucionalidad contra la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Como punto de partida, es importante señalar que por escrito presentado el 20 de abril del 2020, proceso tramitado por Expediente Judicial No. 20-007181-0007-CO, se solicitó ante la Sala Constitucional que se declarase inconstitucional el criterio jurisprudencial de la Sala Primera contenido en las Resoluciones No. 836-F-S1-2018, No. 300-F-S1-2018, No. 555-F-S1-2012 y No. 385-F-2006, en cuanto dicha jurisprudencia *“otorga efecto interruptor de la prescripción al conocimiento formal que el sujeto pasivo tenga del desarrollo de actuaciones por parte de la Administración Tributaria, manteniendo tal efecto interruptor por tiempo indefinido”*. En tal sentido, se tiene por constatado que previo al desarrollo de la presente investigación se formuló una acción de inconstitucionalidad contra los antecedentes reiterados de la Sala de Casación que este ensayo desarrolla.

Resulta imperativo mencionar que si bien el artículo 73 de la LJC no menciona expresamente como susceptible de impugnación, mediante una acción de inconstitucionalidad, la jurisprudencia emanada de las Salas de Casación, el Tribunal Constitucional ha reconocido esa posibilidad con fundamento en el artículo 3 de la misma ley. Lo anterior, al preceptuar dicha norma que se tendrá por infringida la

Carta Magna “*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*”.

Sumado a ello, la Sala Constitucional ha reconocido en sentencias emanadas desde su competencia que el artículo 3 citado en el párrafo anterior le faculta para ejercer control de constitucionalidad sobre la jurisprudencia, en el tanto sea entendida como la reiteración de un criterio jurídico vertido de los Tribunales de Justicia a través de una pluralidad de sentencias y que resulte contrario al Derecho de la Constitución. Para ello, ha destacado dicha Autoridad, quien acciona debe aportar al menos tres pronunciamientos concordantes dictados en procesos distintos en los que se mantenga la tesis impugnada, con las cuales se constate la efectiva existencia de fallos que siguen una misma línea jurisprudencial¹⁹².

Con base en lo anterior, en el proceso tramitado por Expediente Judicial No. 20-007181-0007-CO se reclamó que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia lesionaba el principio de seguridad jurídica, certeza del Derecho y el derecho a una justicia administrativa pronta y cumplida. Dicha uniformidad de criterio, acreditó el accionante en su escrito, venía a “*configurar una causal de interrupción sine fine de la prescripción, que no es establecida por la ley y que surte reiterada e infinitamente tal efecto interruptor*”.

El Tribunal Constitucional rechazó la acción de inconstitucionalidad mediante Sentencia No. 8857-2020 del 13 de mayo del 2020, es decir, tan solo veintitrés días después de su interposición y sin siquiera darle curso a la misma ni conferirle audiencia a la PGR o a la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia como partes intervinientes, esto con fundamento en el artículo 9 de la LJC. En el análisis del caso

¹⁹² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 337-2016.

accionado, la Sala Constitucional indicó que *“la materia relativa a la prescripción, así como a las causales de suspensión e interrupción, es un asunto de libre configuración del legislador, salvo que se trate de una grosera violación a los derechos fundamentales”*.

De tal modo, aseveró dicha Autoridad, *“determinar cuál debería ser el plazo de prescripción y cuándo debe suspenderse o interrumpirse, es un tema de legalidad ordinaria, que no involucra conflicto de constitucionalidad, salvo que se trate de una grosera violación a los derechos fundamentales”*. Por otro lado, la Sala Constitucional – a juicio personal de manera errónea – interpretó que la acción interpuesta tenía como objeto cuestionar la constitucionalidad del artículo 54 del CNPT, en el tanto dispuso que dicha norma no era contraria a la Constitución según lo dispuesto en la Sentencia No. 13850-2008 del 17 de setiembre del 2008 de este Tribunal.

Aunado a lo anterior, indicó que 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”*. Así las cosas, rechazó por el fondo – aunque pareció más un rechazo *ad portas* – la acción interpuesta sin ni siquiera, como se dijo de previo, otorgar audiencia a la PGR y demás partes intervinientes.

De lo descrito, se observa claramente que previo a la elaboración del presente trabajo un contribuyente tuvo la iniciativa de impugnar ante la Sala Constitucional la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que se ha venido mencionando a lo largo de esta obra. No obstante, como puede inferirse de lo dicho hasta ahora, la acción de constitucionalidad planteada contra esa línea jurisprudencial no tuvo el mejor de los éxitos, fuese por una mala formulación de la misma o porque el Tribunal Constitucional no comprendió el alcance ni el objeto de lo

cuestionado.

Al margen de ese rechazo, desde que se inició la presente investigación se ha tenido por manifiesto que una de las posibles soluciones para frenar el razonamiento reiterado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es precisamente la interposición de una acción de inconstitucionalidad. Como se apuntó párrafos atrás, en mi ejercicio profesional y actuando como apoderado especial judicial de un sujeto pasivo en conjunto con otra colega, el 26 de noviembre del 2020 se interpuso una nueva acción de inconstitucionalidad contra la jurisprudencia de esa Sala de Casación, Sentencias No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018 y No. 836-F-S1-2018, por ser contrarias a los principios de reserva de ley, seguridad jurídica, razonabilidad y tutela judicial efectiva.

La dificultad de que se le diera curso a dicha acción y no fuese rechazada *ad portas* en virtud del antecedente previo, Sentencia No. 8857-2020, era vasta. Por tal razón, se tomó la decisión de incluir en el cuerpo de la acción de inconstitucionalidad un apartado previo que aclarase que no se pretendía que la Sala Constitucional entrase a determinar el plazo de prescripción tributaria y cuando debe suspenderse o interrumpirse, así como tampoco se procuraba cuestionar la constitucionalidad del artículo 54 del CNPT como había interpretado ese Tribunal en la acción precedente, aclarando incluso que dicha norma no se consideraba inconstitucional.

De esta manera, en el escrito inicial se indicó que la acción tenía por objeto impugnar la regla de Derecho que había incorporado la *ratio decidendi* de las Sentencias No. 385-F-2006, No. 555-F-S1-2012, No. 300-F-S1-2018 y No. 836-F-S1-2018, por resultar el criterio ahí vertido contrario a una serie de principios de orden constitucional. A su vez, se acreditó que la acción planteada no buscaba combatir asuntos de legalidad ordinaria o tributaria, sino más bien demostrar la grosera violación al Derecho de la Constitución que derivaba de la interpretación de la Sala

Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Por otro lado y con el propósito de que el Tribunal Constitucional tuviese un panorama mucho más claro del objeto de la acción de inconstitucionalidad, se tomó la decisión de incluir otro apartado previo que hiciera sucintas referencias sobre la prescripción en materia tributaria y las distintas facetas que esta encuentra en el CNPT. Todo ello, para después describir y presentar cada uno de los antecedentes emitidos por la Sala Primera que se impugnaban en sede constitucional.

Ulteriormente, se procedió a citar y explicar los principios constitucionales vulnerados en razón de la interpretación reiterada de esa Sala de Casación. En primer lugar, se mencionó que la línea jurisprudencial de ese órgano colegiado resultaba contrario al principio de reserva de ley al incorporar actos no contemplados por el ordenamiento jurídico como interruptores de la prescripción, realizando una confusión entre las facultades determinativas y de cobro de la Administración Tributaria.

Aunado a ello, se apuntó una infracción al principio de seguridad jurídica en el tanto dichos antecedentes sostienen la idea de que un acto administrativo declarado absolutamente nulo mantiene sus efectos jurídicos, como lo es la interrupción de la prescripción. En este punto, se aclaró que no se trataba de un asunto estrictamente de legalidad ordinaria, sino que la tesis defendida por esa Sala de Casación creaba un estado de incerteza e inseguridad jurídica donde se facultaba a la Administración Tributaria a fiscalizar continua y permanentemente a sujetos pasivos, pese a que sus facultades se encontrasen sobradamente prescritas.

Al mismo tiempo, se indicó que la línea jurisprudencial de la Sala Primera resultaba contraria al principio de razonabilidad por cuanto la tesis adoptada en sus resoluciones se alejaba de un juicio de razonabilidad que contraviene los principios elementales de justicia, lógica y conveniencia, en el tanto supone eliminar el instituto

de prescripción en materia tributaria. Finalmente, se arguyó una transgresión al principio constitucional de una tutela judicial efectiva debido a que se restringía el derecho del sujeto pasivo de impugnar las resoluciones administrativas, tipificado en los artículos 145, 146, 150 y 171 del CNPT, tutela que no debía ser entendida solo a nivel jurisdiccional, sino que también cubría el ámbito administrativo.

A diferencia de lo ocurrido con la primera acción de inconstitucionalidad comentada de manera previa, a la presentada el 26 de noviembre del 2020, tramitada por Expediente Judicial No. 20-021801-0007-CO, se le dio curso por resolución de las 11 horas 30 minutos del 14 de enero del 2020 y se le confirió audiencia por quince días a la PGR, al Presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al Director General de Tributación y al Presidente del TFA. A su vez, la Sala Constitucional señaló que dentro de los quince días posteriores a la primera publicación del aviso en el Boletín Judicial podrían apersonarse al proceso quienes figurasen como partes en asuntos pendientes a la fecha de interposición de la acción.

En otras palabras y contrario a lo que un inicio se temía, el Tribunal Constitucional analizó los argumentos planteados en la acción de inconstitucionalidad y le dio curso, comprendiendo, al menos de entrada, que el objeto del proceso no iba dirigido a cuestionar la constitucionalidad del artículo 54 del CNPT ni que tampoco versaba sobre temas de legalidad ordinaria, sino más bien tenía que ver con graves vulneraciones a principios de orden constitucional. Debe destacarse, tal es la importancia del tema, que al proceso se apersonaron diecinueve coadyuvantes haciendo sus alegaciones correspondientes, todos bajo una línea argumentativa bastante similar.

En lo que concierne a los informes de las partes a las que se les otorgó audiencia, llama la atención que el Presidente de la Sala Primera de la Corte

Suprema de Justicia no atendió la comparecencia, es decir, no presentó escrito alguno defendiendo la tesis esbozada en sus antecedentes. La PGR, por su parte, insistió reiteradamente en su informe que el tema accionado versaba sobre un asunto de legalidad ordinaria ajeno por completo de la competencia del Tribunal Constitucional, por lo que de entrar a conocer la acción de inconstitucionalidad se estaría sustituyendo al órgano judicial que en última instancia le corresponde la aplicación e interpretación en materia tributaria.

De manera similar, el Director General de Tributación sostuvo en su informe que la Sala Constitucional no era competente de conocer la acción de inconstitucionalidad debido a que esta, en realidad, era resorte de la jurisdicción contenciosa-administrativa, sumado a que la línea jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia no era inconstitucional. Finalmente, si bien la posición del Presidente del TFA resultó bastante análoga a la de la PGR y la DGT, hubo un punto de quiebre que resulta trascendental y fue afirmar que la frase *“la respectiva resolución quede firme”* del artículo 54 del CNPT no refiere a la resolución que dicta dicho jerarca impropio, como ha interpretado la Sala Primera.

Por resultar de interés, se trae a colación el extracto literal de lo indicado por el Presidente del TFA en su informe:

“Aun y cuando el Tribunal Fiscal Administrativo, en su función de superior jerárquico impropio, anule una resolución revocatoria, lo cierto es que la interposición del Recurso de Apelación tiene los efectos interruptores de la prescripción conforme al reiterado artículo 54. Finalmente, la frase “la respectiva resolución quede firme” no es otra más que la dictada por la Administración Tributaria, pues su firmeza la convierte en un acto ejecutivo y ejecutorio que le confiere a la Administración Tributaria la potestad de iniciar el cobro coactivo de la obligación tributaria y se tiene por agotada la vía

administrativa. Y como ya se sabe, aun interponiéndose el Proceso de Conocimiento Contencioso, la Administración puede exigir su cobro, salvo que la jurisdicción contenciosa acoja medidas cautelares para no ejecutar el acto administrativo firme. No es correcto afirmar que dicha frase hace referencia a la resolución del Tribunal Fiscal Administrativa, pues esta solo tiene naturaleza de cosa juzgada formal”.

Sin duda alguna dicha afirmación tiene mucha relevancia, pues si eventualmente la Sala Constitucional llegase a rechazar la acción de inconstitucionalidad, el TFA ya habría admitido que la frase “*la respectiva resolución quede firme*” no alude a su resolución que agota la vía administrativa, sino al acto administrativo de la Administración que el sujeto pasivo recurre. Por ende, reconoce que no es la sola formulación el recurso lo que interrumpe la prescripción, sino la firmeza de la resolución del órgano competente de la Administración, que como se mencionó en otro párrafo, esto solo ocurre si hay inercia del destinatario del acto o si recurrido dentro del plazo de ley el acto es confirmado.

Presentados los respectivos informes de los intervinientes y habiéndose admitido las coadyuvancias de los interesados, la Sala Constitucional tiene ahora la colosal tarea de ejercer control de constitucionalidad sobre la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sea para declarar con o sin lugar la acción planteada.

Así las cosas, se tiene por constatado que una de las ideas o planteamientos de solución al problema que este ensayo aborda se encuentra actualmente en marcha a la espera de sentencia, propuesta en la cual tuve la dicha de participar de manera directa y paralelamente al desarrollo de esta investigación.

Sección Segunda: Reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios

De conformidad con el inciso 1) del artículo 121 de la Constitución Política, la potestad de reformar las leyes en nuestro ordenamiento jurídico es una atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa. Por ello, de antemano se sabe que la propuesta de modificar el CNPT no es una tarea sencilla y requiere no solo de una buena exposición de motivos, tanto desde el plano jurídico como práctico, que justifique el proyecto de reforma, sino también de una adecuada negociación política entre las distintas fracciones que integren el Primer Poder de la República en el período en que se presente la propuesta.

No obstante y pese a lo complejo que puede llegar a ser, se considera que una reforma legal es sin lugar a dudas la forma más adecuada de poner fin a la arbitrariedad de la Administración Tributaria de reiniciar procesos de comprobación e investigación. Es necesario aclarar, la reforma que en este apartado se propone no se limita a reformar únicamente el artículo 54 del CNPT que en principio pareciera ser el problema principal, sino más otra serie de normas relacionadas con la prescripción tributaria que vendrían a dar mayor entendimiento de dicho instituto.

Por lo anterior, se propone que el proyecto de ley se denomine "*Ley de Ajuste a la Prescripción Tributaria regulada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios*". En la exposición de motivos de dicho proyecto será indispensable explicar, justo como se hizo en el primer capítulo del presente trabajo, las distintas facetas de la prescripción en materia fiscal para entender el fin que persigue la reforma, así como detallar las consecuencias jurídicas de mantener el ordenamiento jurídico tal cual como se encuentra en la actualidad.

De forma concreta, se planea reformar los artículos 51, 53, 54 y 74 del CNPT, y a su vez incorporar un artículo 53 bis a efectos de diferenciar las causales de interrupción de la prescripción determinativa de la cobratoria. En vista de ello, a

continuación se ahonda en la razón por la cual se considera necesario reformar la norma y el nuevo texto que se propone.

En lo que concierne el artículo 51, en primer lugar resulta imperativo modificar la palabra “términos” por “plazos”, que si bien no es un ajuste de mayor trascendencia, por precisión terminológica lo correcto en prescripción es hablar de plazos, referido como a un período de tiempo, y no a términos, que alude a momentos determinados. En segundo plano, debe agregarse a la segunda oración de ese artículo que igual plazo rige para exigir el pago de multas, pues hasta la fecha ello constituye un vacío normativo. Según se dijo líneas previas, el artículo 74 referente a la prescripción tributaria en materia sancionadora no contempla plazo alguno para reclamar el pago de la multa imputada.

Por lo anterior, se propone que el artículo 51 del CNPT sea lea de la siguiente forma:

“Artículo 51 – Plazos de prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual plazo rige para exigir el pago del tributo, sus intereses y multas”.

En relación con el numeral 53 del CNPT, el análisis debe comenzar por el final de la disposición normativa. Al inicio de la obra se apuntó que la actual redacción de ese artículo dispone que interrumpida la prescripción determinativa y/o cobratoria no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el plazo comienza a computarse nuevamente a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción, lo cual supone una inclinación en favor de los intereses de la Administración.

Se mencionó también, que el artículo 79 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del ILADT, a la cual está adscrita Costa

Rica, dispone que los contribuyentes tendrán *“derecho a que el plazo de prescripción se reanude inmediatamente después de su interrupción, excluyendo la suspensión de dicha reanudación”*, presupuesto que a todas luces discrepa de lo indicado por el ordinal 53 citado. Por tal motivo, para traer coherencia y paridad al ordenamiento jurídico, el párrafo final del artículo 53 del CNPT debe reformarse para que establezca que, interrumpida la prescripción, el nuevo plazo comenzará a computarse a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que se produjo la interrupción, como por ejemplo ordena el numeral 52 del mismo texto legal.

Por otra parte, se es del criterio que debe aprovecharse la reforma al artículo 53 para eliminar de su denominación la palabra “suspensión”, pues en realidad todas las causales que contempla dicha norma remiten en sentido estricto a la interrupción de la prescripción, nunca a la suspensión. Asimismo, se recomienda sustituir la palabra “curso” por “plazo” de la primera oración.

Del mismo modo, resulta conveniente servirse de la modificación del artículo para precisar varias expresiones del inciso a) e incluir expresamente que el plazo de dos meses de suspensión del procedimiento determinativo abarca hasta el dictado del acto final. De igual forma, resultaría conveniente suprimir el actual inciso g) del artículo 53 del CNPT y unirlo al párrafo final de dicha norma, pues la segregación actual tiene poco sentido lógico.

A su vez, debe acoplarse parte del texto del artículo 78 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del ILADT para incluir expresamente en el artículo 53 del CNPT que los actos nulos no tienen la capacidad de interrumpir la prescripción. Sin embargo, al mismo tiempo, se considera fundamental agregar un artículo 53 bis para incorporar tácitamente el principio de independencia de los efectos de la interrupción de la prescripción mencionada anteriormente.

Esto último, con el propósito de diferenciar las causales de interrupción de la prescripción aplicables a procedimientos determinativos y a procedimientos de ejecución o cobro. De esta manera, la redacción de los artículos mencionados quedaría de la siguiente forma:

“Artículo 53 - Interrupción de la prescripción de la acción determinativa. El plazo de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:

a) En los casos de liquidaciones definitivas, la notificación del inicio de actuaciones de comprobación e investigación. Se entenderá no producida la interrupción 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, plazo que abarca hasta el dictado del acto final. 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 interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código, relacionada con el tributo y período concreto tendiente a determinar.

f) 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. 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 nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que se produjo la interrupción.

Los actos nulos no deben interrumpir la prescripción.

“Artículo 53 bis - Interrupción de la prescripción de la acción cobratoria. El plazo de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:

a) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

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

c) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código, relacionada con el tributo y período concreto tendiente a cobrar.

Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que se produjo la interrupción.

Los actos nulos no deben interrumpir la prescripción.

Respecto al artículo 54 del CNPT, la modificación debe ir encaminada a aclarar explícitamente en la norma que la frase “la respectiva resolución quede firme” refiere a la resolución de la Administración Tributaria que recurre el sujeto pasivo, y no a la resolución del órgano que conoce del recurso, como puede ser por ejemplo el

TFA. Según se ha visto a lo largo de la investigación, la Sala Primera de la Corte Primera de Justicia parte de la errónea premisa de que tal expresión remite precisamente a la resolución administrativa de quien conoce el recurso del contribuyente, lo que ha causado interpretar que la sola formulación del reclamo interrumpe la prescripción.

Sin embargo, ha quedado suficientemente demostrado que el artículo 54 del CNPT incluye una condicionante para que el plazo de prescripción pueda interrumpirse, la cual es la firmeza de la resolución del órgano competente, sea por parte la Administración Tributaria o el TFA, cuando corresponda, que como se mencionó anteriormente puede ocurrir si hay inercia del destinatario del acto o si recurrido dentro del plazo de ley el acto es confirmado.

Aunado a ello y también por precisión terminológica, se considera oportuno valerse de la propuesta de reforma para reemplazar la palabra “término” incluida en la norma por “plazo”, que es mucho más acertada. A su vez, se recomienda continuar con la coherencia y paridad de los artículos 52 y 53 del CNPT, de forma tal que interrumpida la prescripción el nuevo plazo empiece a computarse a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que la resolución recurrida se encuentre firme.

Corolario de lo anterior, el nuevo texto del artículo 54 debería indicar:

“Artículo 54- Interrupción especial del plazo de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que la resolución recurrida adquiera firmeza. De lo contrario, se entenderá por no interrumpida la prescripción”.

En otro orden de ideas y como se indicó líneas atrás, en los procedimientos

sancionadores por infracciones administrativas de deberes formales no existe un acto o actuación que comience a computar nuevamente el plazo de prescripción desde la fecha en que se produjo la interrupción, sino que el aparente efecto interruptor (la notificación de la infracción que se presume) se mantiene indefinidamente suspendido hasta que pierde propósito alguno, pues una vez ocurrido ya no puede interrumpir la acción sancionatoria de la Administración.

Por ello, se recomienda modificar el párrafo segundo del artículo 74 del CNPT para suprimir la conjunción existente entre interrupción y suspensión, incluyendo en la norma, nuevamente por coherencia, paridad y uniformidad, que el nuevo plazo iniciará a correr a partir del primer día del mes siguiente a aquel en se produjo la interrupción a correr a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. Dicha reforma en el texto legal introduciría una causal interruptora de la acción para sancionar a los obligados tributarios equilibrada y garante de los intereses del administrado, no quedando suspendido el plazo indefinidamente, y eliminaría a su vez la remisión implícita que hace el actual artículo a la acción cobratoria una vez en firme la *respectiva resolución*.

Adicionalmente, se expuso líneas atrás que también resulta necesario modificar el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT para brindar certeza jurídica y equidad de trato, y así establecer que la prescripción para aplicar la infracción administrativa del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 del CNPT se interrumpe por: (a) la notificación de la infracción que se presume y (b) por la firmeza del acto administrativo que determina la obligación tributaria. Todo esto, aclarando que interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo transcurrido y el nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción, ya no a partir del 1° de enero del año siguiente.

En consecuencia, el nuevo artículo 74 debería leerse:

“Artículo 74- Plazo de prescripción. La acción de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción.

La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la resolución sancionadora. Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

En los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe con la notificación de la infracción que se presume y por la firmeza del acto administrativo que determina la obligación tributaria. Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el nuevo plazo se computará a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se suspende por la interposición de la denuncia del presunto delito de defraudación, establecido en el artículo 92 del presente Código. Se entenderá no producida la suspensión del curso de la prescripción, si la acusación formal ante el juez competente no se presenta por parte del Ministerio Público en el plazo máximo de cinco años, contado a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la denuncia”.

Las anteriores propuestas son tan solo algunas sugerencias o alternativas de mejora al problema acaecido en virtud de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. A juicio personal la modificación de las normas comentadas no solo vendría a solventar dicho tema, sino que serviría para aclarar y

corregir otra serie de aspectos relacionados con la prescripción en materia fiscal para sus distintas tipologías, con especial énfasis en la determinativa, cobratoria y sancionatoria que analiza esta obra.

CONCLUSIONES

- A) Las autoridades administrativas-tributarias y jurisdiccionales confunden los tipos de prescripción que regula el CNPT, situación que conlleva un mal abordaje en procedimientos determinativos y ejecutivos. A su vez, existe una mala comprensión e interpretación de las causales de la interrupción de la prescripción.
- B) En una determinación de oficio un sujeto pasivo no tiene conocimiento de que se ejerce una acción cobratoria en su contra, hasta que el procedimiento determinativo concluye mediante acto final en firme y se inicia formalmente el proceso ejecutivo o de cobro.
- C) En relación con el artículo 54 del CNPT, debe apuntarse que no es la sola interposición del recurso contra una resolución administrativa lo que interrumpe la prescripción, sino que la norma incorpora una condicionante: que la respectiva resolución quede en firme. Dicha resolución, refiere al acto administrativo recurrido por el sujeto pasivo y no al acto definitivo del TFA.
- D) En relación con las infracciones administrativas tributarias de deberes formales, así como las establecidas en los artículos 80 y 80 bis del CNPT, debe apuntarse que la sola notificación de la infracción que se presume no interrumpe la prescripción, sino que la norma incorpora una condicionante: que la respectiva resolución quede en firme. Sin embargo, cuando la respectiva resolución adquiera firmeza ya se habrá sancionado al obligado tributario, por lo que es válido apuntar que la normativa vigente no incluye ningún efecto interruptor de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para sancionar a sujetos pasivos.
- E) En relación con las infracciones administrativas tributarias de los supuestos

del inciso 1) subincisos a) y b) del artículo 81 del CNPT, debe apuntarse que la sola notificación de la infracción que se presume no interrumpe la prescripción, sino que la norma incorpora una condicionante: que la resolución determinativa quede en firme.

- F) La jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es ilegal, por cuanto desconoce los efectos de la nulidad absoluta del acto administrativo. Por tal motivo y al ser un simple medio de reacción, los recursos interpuestos contra el acto declarado absolutamente nulo no pueden tener efecto interruptor de la prescripción.
- G) La jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia vulnera los principios constitucionales de reserva de ley, seguridad jurídica, razonabilidad y tutela administrativa y judicial efectiva.
- H) La jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia vuelve virtualmente perpetuas las facultades determinativas de la Administración Tributaria, situación que ha sido demostrada con casos prácticos-reales en que contribuyentes han tenido que soportar procesos de comprobación e investigación que superan los 15 años.
- I) La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia debe declarar inconstitucional la jurisprudencia de la Sala Primera, en el proceso que se tramita bajo Expediente Judicial No. 20-021801-0007-CO.
- J) En caso de que la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia no declare inconstitucional la jurisprudencia de Sala Primera, es necesario reformar los artículos 51, 53, 54 y 74 del CNPT, y a su vez incorporar un artículo 53 bis.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

Bertazza, Humberto J. y José A. Díaz Ortiz. *La relación fisco-contribuyente*. Buenos Aires: ERREPAR, S.A., 2003.

Bocanegra Sierra, Raúl. *Lecciones sobre el acto administrativo*. Navarra: Editorial Arazandi, S.A., 2012.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento*. México DF: Editorial Dofiscal Editores, S.A., 2012.

Cazorla Prieto, Luis María. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Arazandi, S.A., 2003.

Cervini Sánchez, Raúl. "Principios del derecho penal tributario en el estado democrático social de Derecho". *Revista de Derecho, Universidad Católica de Uruguay*, No. 2 (2007).

Fajardo Salas, Gonzalo. *Principios Constitucionales de la Tributación*. San José: Editorial Juricentro, S.A., 2005.

Falcón y Tella, Ramón. *La Prescripción en materia tributaria*. Madrid: La Ley, 1992.

Folco, Carlos María, y otros. *Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020.

García Novoa, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000.

García Novoa, César. *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011.

García Novoa, Cesar. "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables". *Revista Técnica Tributaria*, No. 124 (2019).

Gómez Solera, Juan Manuel. *La prescripción en Derecho administrativo-tributario*. San José: Editorial Jurídica Continental, 2012.

Hernández Valle, Rubén. *El Derecho de la Constitución Tomo II*. San José: Editorial Juricentro S.A., 2008.

Lasarte Álvarez, Javier, y otros. *Manual General de Derecho Tributario*. Granada:Comares, S.L., 1998.

Mahicao, Jaime Rodrigo. *La prescripción de la obligación tributaria. El tributo y su aplicación en el siglo XX*. Madrid: Marcial Pons, S.A., 2008.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México DF: Editorial Porrúa, S.A. de CV., 2014.

Masbernat, Patricio. "Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho español al Derecho comparado". *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, No. 1 (2013).

Ortiz Ortiz, Eduardo. *Tesis de Derecho Administrativo Tomo II*. San José: Editorial Stradtman, S.A., 2002.

Ortiz Ortiz, Eduardo. "Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública". *Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, San José, Colegio de Abogados* (1981).

Peralta Moreno, Carlos Eduardo. "Tributación y Derechos Fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica". *Revista de Ciencias Jurídicas*, No. 183 (Setiembre-Diciembre 2015).

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Navarra: Arazandi, S.A., 2005.

Pérez Vargas, Víctor. *Derecho Privado*. San José: Litografía e Imprenta LIL, S.A., 2013.

Saborío Valverde, Rodolfo. *Eficacia e invalidez del acto administrativo, 3ra edición* San José: Editorial Juricentro, S.A., 2002.

Salto van der Laat, Diego. "Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario". *Revista Iustitia*, No. 193-194 (2003).

Sesma Sánchez, Begoña. "La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria" *Revista Quincena Fiscal, No. 5, España* (2017).

Tardío Pato, José Antonio. *Lecciones de Derecho Administrativo (Acto administrativo, procedimiento y recursos administrativos y contencioso-administrativos)*. Alicante: Editorial Club Universitario, 2011.

Tardío Pato, José Antonio. "Los efectos ex tunc de la anulabilidad" *Revista española de Derecho Administrativo*, No. 184 (2017).

Jurisprudencia y otros antecedentes

Administración Tributaria de Heredia, Resolución No. ATH-SF-AUDT-R-097-2019.

Administración Tributaria de Heredia, Resolución No. ATH-SF-AUDT-04-R-115-2020.

Administración Tributaria de Puntarenas, Resolución No. AU-06-FISC-R-013-2020.

Administración Tributaria de San José Oeste, Resolución SF-DT-01-R-0748-2018.

Administración Tributaria de San José Este, Resolución No. SF-AU-11-R-577-2018.

Corte IDH, *Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú*, Sentencia de 31 de enero de 2001.

Corte IDH, *Caso Urrego Vs. Colombia*, Sentencia de 8 de julio de 2020.

Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Tributación, Instrucción General No. 12-2016

Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Resolución No. DT-10REM-135-2020.

Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Resolución No. AU10R-054-2021.

Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, Oficio No. SFGCN-181-2021.

Dirección General de Tributación, Oficio No. DGT-316-2016

Dirección General de Tributación, Resolución No. DGT-R-025-2016.

Dirección General de Tributación, Resolución No. DGT-R-065-2018.

Dirección de Recaudación de la Dirección General de Tributación, Directriz No. DR-014-2018.

Procuraduría General de la República, Dictamen No. C-343-2004.

Procuraduría General de la República, Dictamen No. C-383-2005.

Procuraduría General de la República, Opinión Jurídica No. 054-2007.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1420-1991.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1739-1992.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1830-1999.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 5236-1999.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 878-2000.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 3445-2000.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 12953-2001.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 6678 2001.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 6055-2002.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 10368-2002.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 16974-

2008.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 267-2012

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 15299-2013.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 12496-2016.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 8857-2020.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 012-1992.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 120-1992.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 723-2004.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 131-F-2006.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 385-F-2006.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 768-2009.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 555-F-S1-2012.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 836-F-S1-2012.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 1282-F-S1-2012.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 300-F-S1-2018.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 2600-F-S1-2020.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 208-

2008.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 184-2012.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 198-2012.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena, Sentencia No. 396-2013.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 126-2015.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Sentencia No. 021-2017.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 076-2017.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 080-2018.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 111-2018.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 130-2018.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 049-2020.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 065-2020.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 090-2020

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 115-2020.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 005-2021.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Sentencia No. 033-2021.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia No. 061-2021.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sentencia No. 88-2021.

Tribunal Constitucional español, Sentencia No. 27/1981.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 400-2014.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 612-2014.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 645-2014.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 574-S-2016.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 120-S-2017.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 122-S-2017.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 491-P-2017.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 407-S-2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 467-S-2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 678-P-2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 162-P-2019.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 664-P-2019.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 684-P-2019.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 021-P-2020.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 259-P-2020.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 268-S-2020.

Tribunal Fiscal Administrativo, Fallo No. 587-P-2021.

Tribunal Supremo español, 5937/2004.

Normativa

Asamblea Legislativa, Secretaría del Directorio, Expediente Legislativo No. 13505, *“Modificación al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 del 29 de abril de 1971 y sus reformas”*.

Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Ley No. 6227, Ley General de la Administración Pública.

Decreto Ejecutivo No. 41818-H, Reforma Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Decreto Ejecutivo No. 41779-H, Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado

Decreto Ejecutivo No. 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario.

Ley General Tributaria y sus reglamentos, Edición actualizada al 13 de abril de 2021.

Tesis

Calvo Solís, Sussy. *La aplicación del incremento patrimonial no justificado en el proceso de fiscalización tributaria costarricense*. Universidad de Castilla- La Mancha, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2019.

González Camacho, Óscar Eduardo. *La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública*. Universidad de Alcalá, Facultad de Derecho, 1998.

García Sarabia, Francisco de Asís. *Los Efectos del Transcurso del Tiempo para la Administración en los Procedimientos Tributarios*. Universidad de Murcia, Facultad de Derecho, 2016.