



EXP: 09-000021-1027-CA

RES: 000877-S1-F-2009

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las doce horas veinte minutos del veinticinco de agosto de dos mil nueve.

Proceso de conocimiento -puro derecho- establecido en el Tribunal Procesal Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José, por el **ESTADO**, representado por su Procurador B, Iván Vicenti Rojas, divorciado, abogado; contra **MOLINOS DEL VIENTO DEL ARENAL SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su gerente general con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, José Benavides Sancho, casado, ingeniero. Las personas físicas son mayores de edad y casados.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso de conocimiento -puro derecho-, a fin de que en sentencia se declare: *"1. ... la nulidad del acto administrativo contenido en la resolución N° (sic) 158-2008-P de las once horas y (sic) treinta minutos del (sic) ocho de mayo del dos mil ocho, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. 2. Que son conforme a Derecho los actos administrativos emanados de la Administración de Grandes Contribuyentes, que se detallan a continuación: Requerimiento de pago N° (sic) 1911001188503, de fecha 19 de octubre del (sic) 2005, oficio N° (sic) AU-10-R-027-06, de las once horas veinte minutos del veintidós de junio del (sic) seis; y el oficio AU-10-37-2006, de las*

nueve horas del diecinueve de octubre del (sic) dos mil seis. 3. En consecuencia, el Estado no está en obligación alguna de acreditar los montos que por concepto de intereses le cobró al contribuyente, tal y como lo ordenó la resolución que aquí se anula, y en caso de que esa operación ya haya sido realizada, deberán (sic) imponerse al demandado la obligación de cancelar nuevamente dichas sumas indebidamente acreditadas. 4. Que en caso de oposición a la presente demanda, la sociedad demandada deberá cubrir las costas derivadas de la atención del juicio."

2.- La parte demandada contestó sin oponerse a la demanda.

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, integrada por los Jueces Cynthia Abarca Gómez, Marianella Álvarez Molina y Otto González Vílchez, en sentencia no. 605-2009 de las 15 horas 25 minutos del 31 de marzo de 2009, dispuso: *"Se declara sin lugar la presente demanda en los siguientes términos: 1) Se declara conforme a derecho lo dispuesto en la resolución No. (sic) 158-2008-P, dictada a las 11 horas 30 minutos del 8 de mayo de 2008 por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, no por los motivos en ella expuestos sino por los que han sido desarrollados en el presente fallo. 2) Se resuelve este asunto sin especial condenatoria en costas."*

4.- El representante estatal formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

5.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado los prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada Escoto Fernández

CONSIDERANDO

I.- Mediante requerimiento de pago no. 1911001188503, de 19 de octubre de 2005, la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes le comunicó a la empresa Molinos de Viento del Arenal S. A. (en adelante Molinos de Viento), la existencia de un adeudo tributario por concepto de impuesto sobre la renta correspondiente al período 12-2004, por la suma de ₡1.206.651,35. Se le concedió un plazo de 15 días para que procediera a cancelarlo. Dicho requerimiento le fue notificado a la empresa referida el 1º de noviembre de 2005. La sociedad deudora impugnó el traslado de cargos indicado el 16 de noviembre de 2005; pero el requerimiento de pago fue confirmado por la Administración de Grandes Contribuyentes mediante resolución no. AU-10-R-027-06 de las 11 horas 20 minutos del 22 de junio de 2006. Posteriormente, el 28 de julio de ese año, la accionada interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la resolución combatida. La Administración de Grandes Contribuyentes, rechazó el recurso de revocatoria y admitió el de apelación. Finalmente, en resolución no. 158-2008-P, de las 11 horas 30 minutos del 8 de mayo de 2008, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, acogió el recurso de apelación, revocó la resolución recurrida y ordenó dejar sin efecto el requerimiento de pago no. 1911001188503. Luego, por oficio no. DGT-419-08 de 23 de setiembre de 2008, el Director General de Tributación Directa, recomendó al Ministro de Hacienda, iniciar procedimiento para que se declarare lesivo a los intereses del Fisco, el fallo no. 158-2008-P citado. En oficio no. AJMH-2686-2008, de 10 de noviembre de 2008, la

Dirección Jurídica del Ministerio de Hacienda, señaló que la resolución en litis, era incorrecto y lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado, razón por la que avalaba la tesis de la Dirección General de Tributación, en cuanto iniciar un proceso de lesividad. La Ministra de Hacienda a. i., a su vez declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado la citada resolución no. 158-2008-P y requirió a la Procuraduría General de la República la interposición del proceso de lesividad correspondiente, quien así lo instauró. Solicitó se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la resolución no. 158-2008-P cuestionada y que son conforme a derecho los siguientes actos administrativos emanados de la Administración de Grandes Contribuyentes: requerimiento de pago no. 1911001188503 de 19 de octubre de 2005, oficio no. AU-10-R-027-06 del 22 de junio de 2006 y el oficio AU-10-37-2006 del 19 de octubre de 2006. Considera, el Estado no está en la obligación de acreditar los montos que por concepto de intereses le cobró al contribuyente, tal y como lo ordenó la resolución de la que pide su nulidad, y en caso de que esa operación ya se haya realizado, pide se imponga a la demandada la obligación de cancelar nuevamente dichas sumas indebidamente acreditadas. Finalmente, solicita, en caso de oposición, imponer las costas a la empresa accionada. El demandado contestó de forma afirmativa algunos hechos de la demanda, y sobre otros, indicó no le constaba. Expresamente optó por no oponerse a la demanda. No interpuso excepciones. El Tribunal declaró sin lugar la demanda en los siguientes términos: 1) declaró conforme a derecho la resolución no. 158-2008-P dictada a las 11 horas 30 minutos del 8 de mayo de 2008 por la

Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. 2) resolvió sin especial condenatoria en costas.

II.- La parte actora, a través de su representante, interpuso recurso de casación por violación directa de ley. En el **único** motivo, aduce violación del ordinal 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –por errónea interpretación-, numerales 2, 5, 6, 11, 31, 40 y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios –debido a errónea interpretación, falta de aplicación y aplicación indebida-, cardinales 4 y 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria –en virtud de errónea interpretación y falta de aplicación respectivamente-, 10 de la Ley General de la Administración Pública y 10 del Código Civil –por falta de aplicación-. En tesis del Estado, el yerro fundamental de la sentencia impugnada estriba en que, se formula una distinción entre obligación material principal y accesoria o instrumental, la cual, no está ni avalada ni reconocida en el ordenamiento jurídico. Y contrario a ello, dice, existe disposición expresa legal que contradice tal postura, específicamente para el caso de los “*pagos parciales a cuenta*”. Con base en lo anterior, acusa quebranto de los límites de interpretación a que está sujeto el Órgano Jurisdiccional, pues el fallo impugnado se sustenta en una exégesis jurídica que formula una distinción no amparada por el bloque de legalidad, produciéndose una violación de las normas citadas. Del fallo combatido manifiesta su conformidad en el sentido de que la obligación de pagos parciales a cuenta que regula el numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es de carácter material. Sin embargo, ese mismo órgano, dice el recurrente, interpreta que dicho pago es de una naturaleza jurídica distinta a la obligación

principal, consistente en este caso, en la que nace al final del período fiscal correspondiente a cada contribuyente. Sigue con su exposición el pronunciamiento combatido, antes de esa fecha -30 de setiembre-, e indica, lo que se hace es una especie de abono, a la cuenta correspondiente, pero que no ostenta la característica de realizarse sobre el efectivo tributo a cancelar, puesto que aún no ha nacido la obligación tributaria principal. Aduce, estos pagos parciales a cuenta, sólo podría generar el recargo de intereses por atraso, si el legislador expresamente lo estatuye así en el canon 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El Tribunal, según el criterio del recurrente, al no darle el tratamiento legislativo, quebranta el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, con actuaciones como las que subyacen en los antecedentes de este caso, donde la Administración imputa el recargo de intereses sobre una obligación material que, afirma el representante estatal, el Tribunal Procesal Contencioso Administrativo insiste, no es la principal, y por ende, cualquier consecuencia jurídica lesiva para la esfera de intereses del contribuyente, motivada en su incumplimiento, debe estar expresamente recogida en una norma de rango legal. Por ello, concibe la parte accionante, se estima en el fallo impugnado, que en el artículo 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria se reconozca la posibilidad de imponer intereses por el atraso de los pagos parciales, es una muestra del quebranto a la jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico público –en general- y tributario –en especial-. La postura estatal, afirma, ha sido superar la posición ilegal del Tribunal Fiscal Administrativo al considerar que los pagos parciales a cuenta son un ejemplo de

deberes formales a cargo del contribuyente –lo cual, dice, es superado con la sentencia combatida-. Pero además, estima, que siendo una obligación material, debe dársele el mismo tratamiento que, ante el incumplimiento de su realización, se prescribe a tal tipo de deberes, sea la imposición de intereses por el no pago oportuno. Para ello, parte del hecho de que el ordenamiento jurídico reconoce –en normas de rango legal- naturaleza de verdadero “*pagó*” a las cancelaciones trimestrales que se regulan en el canon 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A tal efecto, cita el cardinal 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A su juicio, dicho precepto revela, que el legislador sí tomó el pago parcial a cuenta como una obligación material típica, propia del pago del tributo a que se refiere. Señala, la norma se ubica en el Capítulo V del Código Tributario, sean los medios de extinción de la obligación tributaria, específicamente en la Sección correspondiente a las modalidades de pago. Concibe, si el pago parcial a cuenta tiene el efecto de extinguir obligaciones, hay que concluir que se trata de una típica obligación material, cuyo atraso genera la imposición de intereses, como medida compensatoria a favor del Estado. Ese efecto extintivo, manifiesta, se reafirma en el ordinal 22 párrafo c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual transcribe. Asevera, al referirse el legislador que el último pago correspondiente a los pagos parciales se hace sobre un “*saldo*”, revela que la naturaleza de este es típicamente liberatorio del adeudo tributario. Considera, no puede otorgarse una naturaleza jurídica especial –accesoria- a un desembolso que tiene los efectos propios de modo de extinción de la obligación tributaria principal. Aduce, el Tribunal, yerra al considerar que la legislación no contempla a los pagos parciales como una

obligación material principal, sino accesoria. Por el contrario, estima, es claro que con tal proceder se quebranta el principio de interpretación de las normas jurídicas, que manda a no hacer distinciones donde la ley no las establece. En virtud del error señalado, concibe, el razonamiento del Tribunal es contrario y violatorio de las disposiciones que a continuación expone y por los motivos que en cada caso indica. En el primer punto, refiere, se produce quebranto del canon 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues estima el Tribunal que los pagos a cuenta son una obligación material accesoria, cuando por lo que queda dicho, a su juicio, es una típica forma de pago de la obligación tributaria que nace por la propia clasificación y determinación de esa Ley. En ese tanto, dice, es una obligación material sin ningún tipo de clasificación, y mucho menos con la posibilidad de establecer una distinción respecto de otros pagos que se realizan para cancelar el tributo. De esa forma, protesta, la errónea interpretación del numeral 22 citado. En el segundo apartado, afirma, ese vicio de interpretación se produce en virtud de que se quebrantan las reglas de exégesis de las normas jurídicas. Insiste, no es dable derivar una conclusión o clasificación en la normativa que se analiza si en ella no hay cabida para la distinción. Aduce, con ello, se resguarda el principio de Derecho y de interpretación normativa que manda a no distinguir donde la ley no distingue. Sostiene, en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sí existe una clara y expresa mención en el sentido de que los pagos a cuenta son una forma de cancelación de la obligación material. Añade, luego, no puede interpretarse, dándole un contenido diferente a ese pago, sustituyendo su verdadera naturaleza, para situarlo en la categoría inexistente de "*obligaciones materiales*

accesorias". Estima improcedente la distinción o clasificación realizada por el Tribunal, porque se violenta el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con los preceptos 10 de la Ley General de la Administración Pública y 10 del Código Civil, todos por falta de aplicación. Lo anterior, porque considera haber comprobado que no cabe desechar el principio de Derecho según el cual, no se puede utilizar la interpretación de las normas para establecer distinciones que el legislador no ha querido introducir en el ordenamiento positivo. En ese mismo sentido, acusa quebranto del cardinal 4 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, pues el hecho de que, en su conjunto de definiciones, incluya una relacionada con la "*obligación tributaria principal*", no faculta para que sea el órgano jurisdiccional el que defina, vía sentencia, el contenido del concepto de "*obligación tributaria accesoria*". Ese proceder, a su juicio, implica, una errónea interpretación del inciso reglamentario que se comenta. Por ello, sostiene, si ni en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta se dispone expresamente una clasificación de las obligaciones tributarias, no puede el órgano jurisdiccional suplir las categorías no contempladas en la Ley. Agrega, es consecuencia de lo anterior, que el ordinal 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ha sido incorrectamente interpretado, pues no se repara que en su propio texto se contempla el pago parcial a cuenta como un medio extintivo de la obligación tributaria. Y ello es así, insiste, porque los pagos no se hacen sobre un tributo futuro e incierto, sino como la cancelación anticipada y a tractos precisamente de la obligación tributaria. En el tercer punto, y como consecuencia del error del fallo

impugnado, es estimar que no es aplicable el canon 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A su juicio, se quebranta su contenido, por el error de aplicación indicado, pues el origen de la obligación adicional de abonar intereses por la no atención del pago parcial a cuenta, es consecuencia necesaria de lo que viene expuesto. Considera, existe una falta de aplicación del numeral recién citado, por cuanto, la falta de pago oportuno de la cancelación parcial a cuenta es un típico incumplimiento del deber material de pago. De manera más clara, dice, el pago parcial a cuenta es una forma de cumplimiento de una obligación material; si se incumple, se genera el efecto típico de resarcimiento por el atraso a favor de la Administración. En el cuarto aspecto, indica, no hay problema alguno en cuanto al principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Ha creído haber acreditado, los pagos parciales a cuenta y su respectiva valoración; que como obligación material conllevan necesariamente a hacer jurídicamente procedente el cobro de intereses por el atraso en su efectiva disposición a favor del Fisco. Siendo así, estima, no cabe aplicar las normas 2, 5 y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como si se adujera que se violenta alguna potestad exclusiva del legislador, cuando por el contrario, concibe, haber sustentado adecuadamente *“que el mismo legislador definió la característica de pago liberatorio de la obligación tributaria a las cancelaciones trimestrales del artículo 22”* citado; y, además, de la procedencia para cobrar intereses al contribuyente cuando no se satisface la obligación de pagos parciales por adelantado. Si esto es así, asevera, se aplican indebidamente los numerales citados en este punto, porque no puede haber quebranto al principio de legalidad tributaria y de

reserva de ley, cuando deducible de lo dicho es que los pagos parciales a cuenta sí están considerados por el legislador como una obligación material típica. En el quinto punto, manteniendo esa misma línea de razonamiento, sostiene, se aplica indebidamente el numeral 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues aduce, no es dable afirmar que el único pago liberatorio de la deuda tributaria es el que se hace al final de período fiscal. Por el contrario, refiere, el quantum del hecho generador se define al final de período fiscal, no incide en que los pagos parciales a cuenta que se han formulado a lo largo del período fiscal sirven de abono precisamente a ese tributo, sea que se ha cancelado una obligación cierta y efectiva; al extremo de que si se pagó de más, se produce un crédito tributario. En el sexto y último argumento, asegura, no cabe dejar de aplicar el precepto 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, porque a su juicio, es una norma reglamentaria cuyo contenido no extralimita los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Señala, no es dable afirmar, que innova o crea condiciones adicionales sobre el tributo no establecidas en normas de rango legal. Insiste, el Tribunal desecha su aplicación de forma tal que produce su quebranto, cuando resulta absolutamente pertinente para regular el régimen de imputación de pagos realizados sobre el tema de las cancelaciones trimestrales que deben hacer los contribuyentes en virtud del canon 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III.- Se muestra inconforme la representación estatal, por cuanto el Tribunal distingue entre obligación material accesoria y principal, y según su

criterio, ello no es así porque esa diferenciación no está definida dentro del ordenamiento jurídico, y además, porque los pagos parciales a cuenta tienen un efecto extintivo de la obligación tributaria. También alega, el incumplimiento de pagos parciales a cuenta, contrario a lo esgrimido por el Tribunal, sí genera intereses, por considerarlo una obligación material sin distinción alguna, y porque es el mecanismo compensatorio a favor del Estado por el no pago de una obligación. En razón de lo anterior, estima conculcados el precepto 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –por errónea interpretación-, numerales 2, 5, 6, 11, 31, 40 y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios –por errónea interpretación, falta de aplicación y aplicación indebida-, cardinales 4 y 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria –por errónea interpretación y falta de aplicación respectivamente-, 10 de la Ley General de la Administración Pública y artículo 10 del Código Civil –por falta de aplicación-. Este órgano se avocará a la determinación, si en la especie el pago parcial a cuenta realizado fuera de plazo, genera o no intereses a favor del acreedor, en este caso, el Estado. Ello por cuanto existe consenso entre la resolución impugnada y la representación estatal, en el sentido de considerarlos como obligación material, siendo el único punto de discordia el que en el primero se consigna como accesorio, y la representación estatal aboga por no hacer tal diferenciación.

IV.- El Tribunal, concibe, *“la obligación tributaria impuesta por el artículo 22 mencionado [Ley del Impuesto sobre la Renta], si bien es de carácter material y no formal, es instrumental y se distingue claramente de la obligación principal. Esta diversidad de situaciones jurídicas tributarias trae*

consigo que ambas provengan de presupuestos de hecho distintos. De esta forma, el hecho generador de la obligación tributaria principal del Impuesto sobre la Renta, se distingue claramente del hecho imponible que da nacimiento a la obligación de pagos parciales que impone el tantas veces mencionado artículo 22." Esta Sala estima, no lleva razón el recurrente, en el tanto el fallo combatido se encuentra ajustado a derecho. El análisis se inicia citando el numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque en esa norma se fija el pago parcial a cuenta, siguiendo determinadas reglas. "Artículo 22.- Pagos parciales del impuesto. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes: a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva. b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo,

junio y setiembre de cada año. c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda. La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período fiscal del que se trate." (el subrayado no es del original). Del numeral anterior, se extrae que los contribuyentes referidos en el precepto 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a cancelar pagos parciales a cuenta en cada período fiscal, calculados de conformidad con las reglas que ahí se establecen; entre otras, sea con base en el impuesto del período inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. Asimismo, se fija, una vez determinado el monto del pago parcial a cuenta, el 75% del total deberá dividirse en tres cuotas iguales, estableciéndose una fecha determinada para el pago de cada una de ellas. Así, estos pagos parciales, deberán cancelarse a más tardar, el último día hábil de marzo, junio y setiembre de cada año. El tributo concreto de ese año, aún no ha nacido a la vida jurídica, constituyéndose como un pago adelantado. Con lo cual, no existe

una suma cierta y determinada, que deba ser satisfecha, sino que se calcula sobre un monto probable. Siendo entonces, un instrumento u obligación accesoria, que sirve de abono a la obligación material principal, que se individualiza al final de cada período fiscal. Sea que para las fechas en que se hacen esos pagos, el hecho generador del impuesto sobre la renta no se ha configurado porque de conformidad con el numeral 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, *"el período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de octubre de cada año."* Sobre el pago parcial a cuenta, el Tribunal, en la sentencia cuestionada, considera que, *"... nace como instrumento de una obligación tributaria principal no nacida, futura e incierta, aunque probable [...]. Se reitera, tomando en cuenta la condición de anticipo o pago futuro que tiene el pago parcial respecto de la cancelación del impuesto sobre la renta, no puede sostenerse que con estos pagos fraccionados se produzca el vencimiento del plazo de la obligación tributaria principal. No debe olvidarse que el Impuesto sobre la Renta tiene un hecho generador de tipo compuesto, que inicia el primero de octubre y termina el treinta de setiembre del año siguiente, razón por la cual debe estimarse que hasta que no se cumplan con todos los elementos del hecho generador, la obligación tributaria no nace a la vida y no se le puede exigir al contribuyente, el pago de intereses por una obligación que aún no ha nacido."* Estima este órgano colegiado, ello es así, su naturaleza de servir como abonos parciales a un tributo que aún no existe porque el hecho generador no se ha realizado, no tiene su autonomía propia, en cuanto la deuda tributaria aún no está cuantificada. Esos pagos parciales se realizan, entre otros, con base en el importe del año anterior, o el promedio de los tres

anteriores, el que fuere mayor, pero aún no ha surgido el impuesto al cual se deben imputar dichos abonos. De ahí que, si el contribuyente incumple esa obligación tributaria, no por ello, obtiene la sanción que al efecto pretende la representación estatal. Lo anterior, por cuanto, como se verá más adelante, las disposiciones relativas a la imputación de intereses se refieren al impuesto y no a los pagos parciales.

V.- Con relación a los pagos parciales a cuenta, la Sala, mediante pronunciamiento no. 456 de las 10 horas 10 minutos del 30 de junio de 2005, que se cita en el fallo recurrido, estimó: *"el pago adelantado pretende que cierto tipo de obligados vayan satisfaciendo en tractos, y previo a que se verifique el cierre del período fiscal, montos parciales del tributo que aún no se ha generado. Es, con toda claridad, un "pago adelantado" de una obligación futura, que habrá de ser ajustada en la última cuota según el resultado de la declaración rendida al cierre del período fiscal. Así, las fechas de "pago adelantado" corresponden al último día de marzo, junio y septiembre, y el pago final se verifica luego del cierre del período, dentro de los dos meses y quince días naturales posteriores al 1 de octubre."* Conforme a lo expuesto, y según ya lo ha externado este órgano decisor, el pago parcial a cuenta constituye un pago *"adelantado"* de una obligación futura, lo cual deriva necesariamente en que ese abono satisface una obligación material, pero accesoria, no cancela la obligación material principal, y por tanto, no está sujeta al pago de intereses por mora. En mérito de lo expuesto, coincide este órgano colegiado con el pronunciamiento combatido, sobre la división realizada de la obligación material en accesoria y principal, constituyendo el pago adelantado un abono de la

obligación tributaria. Así, se estima, el recurrente no lleva razón en sus cuestionamientos.

VI.- También alega el recurrente, violación al numeral 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por cuanto sostiene, no es dable afirmar que el único pago liberatorio de la deuda tributaria es el que se hace al final de período fiscal. Al respecto, el Tribunal indicó: *"en este sentido, son claros los artículos 11 y 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de los cuales puede concluirse con facilidad que la realización del hecho generador origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, en el caso concreto, el deber de pago del referido impuesto sobre la renta. Lo anterior difiere en el caso de la obligación de pagos parciales en el impuesto sobre la renta, según la cual, los contribuyentes deberán fraccionar, por adelantado, la deuda tributaria en tres pagos parciales, los cuales deberán ser ingresados a más tardar a finales de marzo, de junio y de setiembre; de tal manera que el contribuyente, al preparar su declaración final, deberá descontar de su deuda los pagos parciales previamente cancelados, ingresando el saldo resultante a más tardar a mediados de diciembre. Como se infiere claramente, se trata esta última, de un tipo especial de obligación, **que es distinta de la obligación tributaria principal**, y que se genera, incluso, con anterioridad a que se haya verificado el hecho generador del tributo, que es precisamente el que hace nacer la obligación tributaria a que se refiere el artículo 11 del Código de rito."* (el resaltado es del original). Coincide este órgano colegiado con el pronunciamiento transcrito, toda vez que efectivamente, cuando se realiza el hecho generador surge a la vida jurídica el tributo y con él, la obligación

principal de pago. Sin embargo, cuando se trata de pagos parciales a cuenta, la deuda tributaria aún no ha nacido, sino que entre otros, con base en el período anterior o los tres años precedentes, el que sea mayor, se debe estimar y fraccionar el monto a pagar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año, lo cual sirve de abono a aquella deuda que surgirá al final del período fiscal, o sea, un monto futuro e incierto aunque de conformidad con determinados parámetros se consigna como probable. En mérito de lo expuesto, ese pago no puede ser liberatorio si se imputa a una obligación tributaria, que a ese momento no existe. Este lo constituye la cancelación total del adeudo tributario, y no los fraccionamientos realizados durante el año, tal y como lo expone el casacionista. En virtud de ello, lo procedente es desestimar este extremo.

VII.- Alega el recurrente, el Tribunal quebranta el principio de reserva legal en materia tributaria, porque a su juicio, el pago parcial a cuenta, al considerarse una obligación material, debe dársele el mismo tratamiento que se prescribe para este tipo de deberes, sea la imposición de intereses por el no pago oportuno. Para concluir lo anterior, parte de los numerales 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde a su juicio, la naturaleza de estos abonos, es de verdadero "*pago*" por ser una obligación material típica, propia del pago del tributo a que se refiere. Más adelante en su recurso, el casacionista sostiene, en la especie no existe problema alguno en cuanto al principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Ello por cuanto considera, haber acreditado, los pagos parciales a cuenta, son una obligación material que necesariamente conlleva el

cobro de intereses por el atraso en su efectiva disposición a favor del Fisco. Asevera al respecto, haber sustentado adecuadamente, que el mismo legislador definió la característica de pago liberatorio de la obligación tributaria a las cancelaciones trimestrales del canon 22 de cita. Sobre el tema, esta Sala, en sentencia no. 399 de las 10 horas 40 minutos del 28 de junio del 2006 retomada entre otros, en el fallo no. 580 de las 13 horas 30 minutos del 14 de agosto de 2007 y no. 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero de 2008, estimó: "**III.- Principio de legalidad tributaria.** Por ser de interés en la especie, es de rigor analizar los alcances del denominado principio de legalidad tributaria, de cara a establecer la posibilidad de considerar la no incorporación de varios rubros dentro de la base imponible del impuesto bajo examen. Los tributos y sus excepciones están cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. Este principio es denominado como "legalidad tributaria". A nivel constitucional, encuentra su fundamento en la letra del numeral 121 inciso 13 de la Carta Magna que asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de "establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales." Dicha norma ha sido objeto de desarrollo legal, para establecer con claridad y precisión los alcances y cobertura del citado postulado. Así, en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se dispone con claridad: "En cuestiones tributarias solo la ley puede: **a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; **b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)"

Precepto que encuentra plena armonía con el canon 124 de la Ley General de la Administración Pública, en tanto dispone: "Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares." Por su parte, el numeral 4 ibídem define el tributo como las prestaciones en dinero, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Las características de cada uno de esos tipos, son desarrollados por ese mismo precepto. Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos

elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como "relativa", según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser igualmente creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: "La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones."

VIII.- El cardinal 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece el plazo para el pago de la obligación tributaria cuando ya se ha concretado en un hecho exigible, no así sobre aquella no nacida, futura e incierta aunque probable. Así, textualmente prevé: "*Plazo para pago. Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, debe pagarse el tributo que se determine de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo, debe pagarse dentro de los quince días hábiles* (sic) siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria. Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación. No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas. En aquellos casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones, se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos. Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley General de Administración Pública.*" De conformidad con lo expuesto, el tributo debe

pagarse en el plazo que establece la ley respectiva o de acuerdo con resoluciones dictadas por la Administración Tributaria. La Ley estipula dos plazos para pago, el primero, se origina en la Ley y, el segundo, en una resolución. En el primer supuesto, del numeral transcrito, señala como punto de partida las declaraciones juradas, cualquier otra forma de liquidación y como tercera hipótesis, establece la *"liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones"*. Por su parte, los intereses, según la disposición 57 del Código de cita, se originan porque el pago del tributo adeudado se hace fuera del lapso, es decir, porque se incurrió en mora. Así, este último precepto se transcribe de manera textual, y a la letra prevé: *"Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica."* Resulta clara la normativa transcrita al indicar que, cuando se incumple una obligación tributaria, y no se cancela dentro del plazo concedido al efecto, se le imputan al contribuyente los intereses correspondientes, por haberse extralimitado del lapso dentro del cual debía pagar la suma debida al Fisco. En este caso concreto, no ha incurrido la sentencia impugnada, en el yerro apuntado, en el sentido de que violenta el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, toda vez que la imputación de intereses está referida a la obligación tributaria principal, que es

en este caso la que se origina al configurarse el hecho previsto en la norma consagrada en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y no a partir de los pagos parciales a cuenta, que por su propia naturaleza son una entrega adelantada para imputar (liquidar en los términos del artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), con la respectiva declaración al final del período fiscal, de suerte que para ese momento no existe una deuda tributaria que obligue a su pago y cuya moratoria genere el derecho al cobro de intereses. No hay norma expresa que imponga intereses al pago extemporáneo de estas cuotas fraccionadas de las que se ha venido analizando en esta sentencia, y cuya naturaleza, se reitera, es instrumental al pago de una obligación tributaria principal, que para cuando aquellos se realizan, no ha nacido a la vida jurídica. Se encuentra así un vacío legislativo al respecto. De esta manera, también lo concibe el Tribunal cuando dice: *"como se desprende claramente, ambas normas [numerales 40 y 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios] se refieren específicamente al pago del tributo (sea, la obligación tributaria principal) cuando establecen la obligación de pagar intereses y forma de cálculo, la que no incluye, los pagos parciales a cuenta, que como ya se indicó, tiene una naturaleza distinta de la obligación tributaria principal de pago del tributo. Debe insistirse en este punto en que el presupuesto de hecho de la obligación de realizar pagos a cuenta no es el hecho imponible de la obligación tributaria principal."* Con base en lo anterior, estima esta Sala, lleva razón el pronunciamiento combatido cuando desaplica el numeral 93 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Ello, por cuanto como ha quedado dicho, al tener el pago del tributo y los pagos parciales a cuenta una

naturaleza distinta; en el primer caso es la obligación principal y en el segundo es accesoria; viene a constituirse en indispensable una norma expresa de rango legal que así lo disponga, lo que, tal y como se ha dicho, el ordenamiento jurídico costarricense carece. En virtud de la jerarquía de las fuentes, del precepto 11 Constitucional, cardinales 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disposiciones 6 y 11 de la Ley General de la Administración Pública, así como del canon 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se extrae la norma reglamentaria no puede venir a llenar un vacío legal, o sea, respecto del caso concreto, no se puede imponer el pago de intereses al pago extemporáneo de los pagos parciales a cuenta, si en la ley se prevé esa sanción sólo respecto de la obligación tributaria principal, sea la obligación material principal. Al respecto el numeral 93 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, dispone "*Imputación de pagos. La deuda correspondiente a cada tributo será independiente de las demás obligaciones a cargo del deudor. Al efectuar el pago, el deudor de varias deudas podrá imputarlo a aquella o aquellas que libremente determine. En los casos en que el deudor no indique la imputación del pago, la Administración Tributaria deberá establecerla por orden de antigüedad de lo (sic) débitos, determinados éstos por la fecha de vencimiento del plazo para el pago de cada uno. En todos los casos, la imputación de pagos se hará primero a las sanciones, luego a los intereses y por último a la obligación principal. Esta regla será aplicable a todos los medios de extinción de las obligaciones tributarias. Si el contribuyente no ha efectuado los pagos parciales en el impuesto sobre la renta o en otro tributo que prevea este tipo de obligación, estando obligado a*

ello, y realiza un pago único por el valor total liquidado por el correspondiente período, este pago deberá imputarse primero a las sanciones de mora relacionadas con los pagos parciales que se encuentren ya determinadas en firme en vía administrativa o mediante autoliquidación, luego a los intereses y por último a la obligación tributaria principal. Para los efectos de esta norma, deberán tomarse en cuenta las multas e intereses generados respecto de la totalidad de los pagos parciales, aunque su suma fuere mayor que la obligación tributaria principal finalmente autoliquidada por el sujeto pasivo." En

consecuencia, tal y como lo externó el Tribunal, y coincide este órgano decisor, se estima que de conformidad con la normativa citada, el pago parcial a cuenta, cuando se realiza de manera extemporánea no genera intereses a favor del ente acreedor, porque es un pago cuyo monto no está determinado, pues la obligación tributaria surge al final del período fiscal de cada año, pero no antes. Por ello, interpretar que los pagos parciales a cuenta generan intereses cuando no se cancelan dentro del plazo establecido al efecto, tal y como lo hace la representación estatal, rebasa los límites fijados por el bloque de legalidad que rige la materia, con plena vigencia y aplicabilidad al caso de estudio, pues la norma reglamentaria no puede regular materia que constituye reserva de ley. En virtud de lo expuesto, se desestimará este extremo.

IX.- En mérito de lo anterior, procede rechazar el recurso, con sus costas a cargo de quien lo interpuso (artículo 150 inciso 3) del Código Procesal Contencioso Administrativo.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso con sus costas a cargo de quien lo interpuso.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román

Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto

Fernández

IPREINFALKL/MCAMPOSS