

**EXP: 00-000347-0163-CA**

**RES: 000060-F-04**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.-** San José a las nueve horas treinta minutos del treinta de enero del año dos mil cuatro.

Proceso de Lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por “**EL ESTADO**”, representada por su procurador adjunto, el doctor Luis Fernando Pérez Morais; contra “**AVENTURA TURÍSTICAS LOHE LANI SOCIEDAD ANÓNIMA**” , representada por su presidente con facultades de apoderado generalísimo, Garland Maurice Baker, soltero, empresario. Las personas físicas son mayores de edad, vecinos de San José y con las salvedades hechas casado y abogado.

### **RESULTANDO**

**1°.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el personero estatal estableció demanda cuya cuantía se fijó como inestimable, a fin de que en sentencia se declare: ”1) Se anule el acto 410-99 de las 9:40 hs de 2 diciembre 1999 de la Sala I del Tribunal Fiscal Administrativo por ser contrario a los intereses fiscales. 2) Se condene a la demandada a pagar multas, mora e intereses a partir del 17 de noviembre de 1997, los cuales se liquidarán en ejecución de sentencia.”.

**2°.-** La accionada contesto negativamente la demanda y opuso las excepciones de prescripción y caducidad, falta de derecho y falta de interés actual.

**3°.-** El Juez, José Paulino Hernández, en sentencia N° 240-02 de las 16:00 horas del 7 de marzo del 2002; **resolvió:** “Se rechazan las defensas de prescripción y caducidad y se admiten las de falta de derecho y falta de interés actual, respecto de los extremos de multas y recargos por mora en el pago, los

cuales se deniegan. Se declara con lugar parcialmente la demanda ordinaria de lesividad establecida por el Estado contra Aventuras Turísticas Lohe Lani, Sociedad Anónima. Se anula la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, número 410-99 de nueve horas cuarenta minutos del dos de diciembre de 1999, en cuanto rechazó el cobro de intereses; en su lugar se condena a la demandada a su pago, los cuales se liquidarán en fase de ejecución de este fallo. Se exime a la demandada del pago de costas personales y procesales."

**4°.-** La parte actora apeló y el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, integrado por los Jueces, Horacio González Quiroga, Cristina Víquez Cerdas y Hubert Fernández Argüello, en sentencia N° 379-2002 de las 15:35 horas del 21 de octubre del 2002, **dispuso:** "Se confirma la sentencia apelada."

**5°.-** El doctor, Pérez Morais, en su expresado carácter, formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los numerales 2 inciso c), 9, 50, 57, 59, 66, 72, 73 y 76 del Código Tributario; 1, 7 y 8 del Código Civil; .

**6°.-** En los procedimientos se han observado las prescripciones legales.

**Redacta el Magistrado Rivas Loáiciga; y,**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** En diciembre de 1998 la compañía Aventuras Turísticas Lohe Lani Sociedad Anónima, presentó inconformidad con el avalúo realizado a una embarcación de su propiedad, asimismo solicitó la condonación de multas recargos e intereses. En su concepto, con el pago de ¢200.000,00 basados en la anterior valoración, cumplió con el deber formal de pago. Por oficio PV-1185-98 de fecha 25 de junio de 1999 su gestión fue rechazada. La demandada

inconforme recurrió. La Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución # 410-99 de las 9 horas 40 minutos del 2 de diciembre de 1999 dispuso que la Administración sólo podía imponer la multa del 10% mensual sobre el monto del impuesto (artículo 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario N° 7088, la cual prevalecía sobre los numerales 57 y 76 del Código Tributario. El Director General de Tributación Directa solicitó al Ministro de Hacienda iniciar proceso de lesividad, para impugnar el fallo antes citado, por considerar que perjudicaba los intereses del fisco. Mediante resolución N° 221-2000, de 12 horas del 30 de marzo del 2000, se declaró lesiva para los intereses fiscales y económicos del Estado, la resolución # 410-99.

II.- El Estado planteó proceso contencioso administrativo de lesividad. Solicitó la nulidad de la resolución dictada por la Sección Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, por considerarla perjudicial a sus intereses tributarios, pues en ella se disponía que tanto el cobro de intereses como el recargo por mora sobre el tributo dejado de pagar en tiempo por la demandada, era improcedente, contrario a derecho y lesionaba los intereses fiscales, públicos y económicos de los contribuyentes. Considera el representante estatal que los anteriores rubros, tienen carácter indemnizatorio, mientras la multa es una sanción; por la cual pueden coexistir. Que los recargos por intereses y mora se encuentran estipulados en los ordinales 57 y 76 del Código Tributario. Tanto el Juzgado como el Tribunal acogieron de forma parcial la pretensión de lesividad, admitiendo que sólo es posible el cobro de los intereses previstos en el artículo 57 ibídem, denegando la sanción prevista en el ordinal 76 de anterior cita. Asimismo, confirmaron la multa del 10% prevista en el artículo 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario, número 7088.

III.- El representante estatal recurre el fallo del Tribunal por razones de fondo, arguye violación de los numerales 2 inciso c), 9, 50, 57, 59, 66, 72, 73 y 76 del Código Tributario, así como de los ordinales 1, 7 y 8 del Código Civil. Esboza un solo agravio en el cual refiere la violación del artículo 76 del Código Tributario, por cuanto el Tribunal emitió su fallo contra lo que esta norma dispone, no obstante estar obligado a acatarla; por lo tanto, se produce la infracción concomitante del numeral 8 del Código Civil. En su opinión, los recargos estipulados en el ordinal 76 de anterior cita, son compatibles con los intereses previstos en el artículo 57 del mismo cuerpo legal. Ambos ordinales poseen el mismo rango, produciéndose la violación de los numerales 1 y 7 del Código Civil, 2- c) y 9 del Código Tributario, por cuanto no existe incompatibilidad normativa, ni tampoco de los elementos accesorios entre sí, por lo que pueden coexistir los intereses, recargos y las multas. También reclama la violación del ordinal 50 ibídem, considera que el ad quem lo dejó de aplicar, cuando de él se desprende que ni la autoridad judicial puede condonar "obligaciones accesorias", al disponer que, la demandada no debe pagar el recargo establecido en el artículo 76 ibidem, cuando eso resulta ser competencia exclusiva de la Administración Tributaria, sobre la base de una ley de alcance general. Por lo dicho considera infringido el numeral 59 del Código Tributario. Por otra parte, en relación con el ordinal 76 ibídem, estima se refiere a una sanción administrativa de alcance general, aplicable cuando existe una morosidad, como en el caso bajo estudio. Por esa razón opera con independencia de las infracciones administrativas del artículo 77, de las sanciones penales del numeral 80, de las contravenciones tributarias del ordinal 87 y de los delitos tributarios del artículo 90, todos del Código Tributario. Con base en esos motivos considera se incurre en violación del numeral 72 -in fine- ibídem, el cual dispone

que toda sanción (incluidos los recargos del ordinal 76 *ibid.*), funciona de manera independiente al pago de los intereses que se establecen en el artículo 57 de ese mismo Código. La coexistencia de las obligaciones accesorias (intereses del numeral 57) y los recargos por morosidad previstos en el ordinal 76, permite cobrarlos de manera concomitante. Asimismo, considera errada la posición del Tribunal, relativa a la existencia de la violación al principio “non bis in idem”, por lo cual acusa aplicación indebida del artículo 66 del Código Tributario, al estar en presencia de un ilícito tributario, sino de una sanción a los morosos, donde no existe dolo ni culpa. En la especie, estima lo que existió fue una solicitud de condonación por parte de la demandada. De ahí, la presente disputa se limita a resolver si es compatible el cobro de intereses y los recargos por mora en el pago del impuesto. Para finalizar alega la aplicación indebida del numeral 73 *ibidem*, al no estarse frente una infracción a raíz de una conducta dolosa o culposa, sino frente a una solicitud de condonación de obligaciones accesorias (multa, intereses y recargos por mora que establece el artículo 50 *ibid.*), petición que denegó totalmente la Dirección General de Tributación Directa y parcialmente acogida por el Tribunal Fiscal Administrativo. De acuerdo con lo expresado, considera posible la coexistencia pacífica a cargo del contribuyente de todas las obligaciones accesorias.

**IV.-** Los agravios alegados se reducen al punto de determinar si es posible que la mora establecida en el artículo 76 del Código Tributario, pueda cobrarse en conjunto con los intereses del numeral 57 *ibidem* y la multa del ordinal 9 inciso h) de la Ley de Reajuste Tributario. Interesa determinar, si como lo sostiene el recurrente, su naturaleza es diversa y pueden coexistir, o si por el contrario lleva razón el Tribunal y, por tanto, no es posible aplicarle a los

administrados el porcentaje por morosidad que estipula el ordinal 76 citado, junto con los réditos del artículo 57. Esta Sala, ya se ha pronunciado al respecto, aunque había expresado que no existía infracción al principio del non bis in idem, si se cobraban ambos rubros (sentencia N° 948 de las 16 horas 20 minutos del 4 de diciembre del 2002), en la actualidad habiendo efectuado un nuevo estudio del marco jurídico se ha fallado de forma distinta, como se pasa a exponer. El artículo 76 citado, que luego pasó a ser el 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sancionaba la morosidad para los tributos determinados por resolución de la Administración Tributaria de la siguiente forma: “... Los morosos tendrán un recargo del uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo y se calculará sobre las sumas sin pagar a tiempo...”. El numeral 9 de marras, en lo que interesa, estipula: “ Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10 %) mensual, por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto”. El ordinal 57 del Código Tributario en lo pertinente señala: “Intereses a cargo del contribuyente. El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo, un interés...”. Es conveniente resaltar que, en las dos primeras normas transcritas, la mora en el pago del tributo, está tipificada como una sanción, lo que difiere en ellas es el porcentaje, por ende en cada caso ello incidirá en la suma a imponer. Definida su naturaleza, lo pertinente es definir si es factible aplicarlos de manera simultánea. Con respecto a este punto, en un fallo reciente la Sala expresó: “...

ambos numerales sancionan una misma conducta: el pago extemporáneo de la obligación tributaria, no dejando duda, en criterio de esta Sala, de ser aplicadas en forma concurrente, se estaría castigando dos veces la misma conducta, lo cual, resulta a todas luces contrario al principio constitucional conocido como “non bis in idem” consagrado en el numeral 42, y al amparo del cual, es prohibido sancionar a una misma persona dos veces por una misma falta. Este mandato impedía a los juzgadores acceder a lo pretendido por el Estado, sin por ello dejar de aplicar una norma vigente, como aquí se aduce, máxime si, de acuerdo con la interpretación hermenéutica del derecho, la propia legislación soluciona el conflicto, al disponer el numeral 70 del Código Tributario que frente a una situación como la apuntada, debe aplicarse la sanción más severa y que para el caso resulta ser la prevista en el ya citado artículo 9 inciso h, tal y como se dispuso en el fallo recurrido.” (sentencia N° 415 de 8 horas 30 minutos del 18 de julio del 2003).

**V.-** Por lo expuesto queda claro que el recurrente no lleva razón, y que la interpretación de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su fallo, se encuentra ajustada a Derecho, pues interpreta correctamente estos preceptos y aplica acertadamente el principio non bis in idem, porque en la especie si se toma la posición de la Administración éste se violentaría. Consecuentemente, la Sala es del criterio que tanto los intereses como los recargos por mora sancionan una misma conducta, de ahí que cuando el administrado, solicita el cálculo de los impuestos atrasados, el Estado no puede cobrar junto a éstos intereses y recargos por mora. En suma no se trata de condonar una sanción por recargo, sino de la improcedencia de aplicar simultáneamente dos penas a una misma conducta.

**VI.-** Conforme a lo expuesto, procede declarar sin lugar el recurso, con las costas del recurso a cargo del recurrente.

**POR TANTO**

Se declara sin lugar el recurso. Son las costas a cargo de quien lo interpuso.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**

Rec: 805-02  
gdc.-