

EXP: 99-000871-163-CA

Res: 000415-F-2003

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José,

a las ocho horas treinta minutos del dieciocho de julio de dos mil tres.-

Ordinario de lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, por el "**ESTADO**", representado por el procurador adjunto licenciado Vivian Avila Jones; contra "**AMERICA, S.A.**", representada por su presidente señor Samuel Rudelman Rozgowiz, doctor en medicina. Figuran, además, como apoderados especiales judiciales del accionado los licenciados Melvin Rudelman Wohlstein y Uri Rudelman Wohlstein, soltero. Todos son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la representación estatal estableció demanda ordinaria de lesividad, cuya cuantía se fijó como inestimable, a fin de que en sentencia se declare: "...LA NULIDAD DE LA SENTENCIA N° 237-99-P, dictado por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a las 11:25 horas del 19 de julio de 1999, UNICAMENTE EN LO QUE DISPONE QUE: "...SE DECLARA LA IMPROCEDIENCIA DEL COBRO DE LOS INTERESES Y EL RECARGO POR MORA", y se condene a la demandada AMERICA S.A. al pago de ambas costas de este proceso."

2.- El representante de la sociedad accionada contestó negativamente

la demanda y opuso la excepción falta de derecho, falta de legitimación, pago y prescripción .

3.- La Jueza, Licda. Grace Emilia Loaiza Sánchez, en sentencia N°938-2001 de las 18 horas 35 minutos del 9 de noviembre de 2001, **resolvió:** "Se acoge parcialmente la excepción de falta de derecho impuesta por la parte demandada y a su vez se rechazan las de falta de legitimación, pago y prescripción. Se declara parcialmente procedente la presente demanda de lesividad entendiéndose denegada en lo no dicho expresamente. Se anula la resolución número 237-99 de las once horas veinticinco minutos del 19 de julio de 1999, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, solo en el tanto que se omite aplicar el cobro de intereses estipulado en el numeral 57 del cuerpo normativo de referencia, a la empresa América Sociedad Anónima. Se falla el asunto sin especial condenatoria en costas."

4.- El personero estatal apeló, y el Tribunal Superior de la materia, Sección Primera, integrada por los Jueces, Horacio González Quiroga, Cristina Víquez Cerdas y Elvia Elena Vargas Rodríguez, en sentencia N° 284-2002 dictada a las 10 horas 20 minutos del 6 de septiembre de 2002, **dispuso:** "Se confirma la sentencia apelada."

5.- El personero del Estado formuló recurso de casación en el que manifestó que se han violado los artículos 11 de la Constitución política, 11 de la Ley General de la Administración Pública, 73 y 76 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios, 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional.

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

Interviene en la decisión de este asunto el Magistrado Suplente Enrique Ulate Chacón.

Redacta la Magistrada León Feoli; y,

CONSIDERANDO

I.- El 22 de diciembre de 1998, América S.A. solicitó a la Sección de Reclamos de la Dirección General de Tributación Directa, revisión del valor asignado por el Ministerio de Hacienda, al automóvil placas N°271117, marca Mitsubishi, para el cálculo del impuesto sobre la propiedad de vehículos. La citada Dirección, en resolución N° PV-1150-98 de 28 de diciembre de 1998, lo fijó en ¢9.300.000,00. La empresa impugnó y por resolución N° Au-01-PV-0216-9 de las 12 horas 2 minutos de 5 de abril de 1999, lo redujo a ¢8.600.000,00, y agregó que no procede el pago de recargos ni intereses entre la fecha de presentación del reclamo y la del vencimiento del plazo para pagar. La alzada se admitió ante la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo quien, en resolución N° 237-99 de las 11 horas 25 minutos del 19 de julio de ese año, confirmó lo actuado, pero indicó que, en el período señalado por la Dirección General, sólo procede el cobro de la multa establecida en el artículo 9, inciso h), de la Ley N° 7088, no así los intereses y el recargo por mora. En resolución N° 484-99 de las 15 horas del 4 de octubre del mismo año, previo los trámites de rigor, el Ministro de Hacienda declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado el pronunciamiento del Tribunal sobre los intereses y el recargo por mora. El 12 de octubre siguiente se planteó este proceso. El Estado solicita, en lo medular, se declare la nulidad de

lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo sobre los extremos apuntados, al impedir a la Administración Tributaria cobrar, junto con la multa, los intereses y el porcentaje de mora y agregó que, si la empresa al apelar, únicamente objetó el valor asignado al vehículo, no era posible resolver aspectos no controvertidos. El demandado contestó en forma negativa e interpuso las excepciones de falta de derecho, falta de legitimación, pago y prescripción. El Juzgado acogió parcialmente la primera de esas defensas y rechazó las restantes. Declaró procedente la demanda y anuló la resolución impugnada, sólo en cuanto denegó el cobro de los intereses estipulado en el numeral 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario en adelante). Resolvió el asunto sin especial condenatoria en costas. El Tribunal confirmó lo resuelto.

II.- El representante estatal interpone recurso de casación por el fondo. Aduce un **único** motivo. Endilga al fallo transgresión directa por falta de aplicación del artículo 76 del Código Tributario e infracción de los ordinales 11 y 42 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, al disponer que el cobro simultáneo de las multas por mora en el pago de la obligación tributaria previstas en los artículos 76 del Código Tributario y 9 inciso h), de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987, violenta el principio constitucional del "non bis in idem". Para el recurrente, en esta materia, los métodos interpretativos son siempre a favor del fisco. Conforme al principio de legalidad, sostiene, resulta imposible desaplicar una norma de derecho positivo si no ha sido declarada inconstitucional, por lo cual, frente a dos

disposiciones vigentes que sancionan el incumplimiento de una obligación tributaria, se deben aplicar sin excepción. El recargo por mora, estima, no es una sanción como erróneamente lo consideraron los juzgadores y, por el contrario, al carecer de esta naturaleza, procede el cobro de ambos rubros, sin que ello signifique un doble pago. Cita el voto de la Sala Constitucional N° 1486 de las 17 horas 39 minutos del 4 de marzo de 1998, referido a la medida compensatoria de la mora prevista en el artículo 76 del Código Tributario, y alega su aplicación al caso por ser de obligado acatamiento erga omnes. Acusa, además, quebranto por indebida aplicación del artículo 73 ibídem al ser la Ley N°7088 posterior. Finalmente invoca violado el ordinal 155 (sin detallar el cuerpo legal), al no haberse pronunciado el Tribunal sobre el vicio de ultra petita incurrido por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, al decidir sobre aspectos ajenos a la apelación planteada.

III.- La Dirección General de Tributación Directa, cuando determinó el valor del vehículo de la empresa demandada, señaló, además, en forma expresa, y sin serle solicitado, que: "De conformidad con el artículo 40 párrafo segundo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no proceden recargos ni intereses, por el plazo comprendido entre la fecha de presentación del reclamo y la fecha de vencimiento del plazo para pagar...". El Tribunal Fiscal, al conocer del recurso interpuesto por la empresa demandada que, ciertamente, se limitó a objetar el valor asignado al vehículo, también indicó: "De conformidad con el artículo 40 del Código Tributario, no (sic) procede el cobro de la multa establecida

en el artículo 9 inciso h) de la Ley número 7088, durante el período comprendido entre la fecha de presentación del reclamo y los treinta días posteriores a la notificación de la presente resolución. Se declara la improcedencia del cobro de los intereses y recargo por mora.” Es precisamente esta decisión la que se estimó lesiva a los intereses del fisco, por cuanto, para la Administración Tributaria y el Ministro del ramo, los intereses y la mora tienen un carácter indemnizatorio y la multa prevista en la Ley N°7088 es de naturaleza sancionatoria. Esta declaratoria en sede administrativa, es el precedente obligado del proceso de lesividad, mediante el cual, la Administración busca la nulidad de un acto firme, de manera que sin ella no es posible atacarlo en sede jurisdiccional, pues se atentaría contra los principios elementales de raigambre constitucional como son el respeto a los derechos adquiridos y la teoría de los actos propios, así como la seguridad y certeza jurídica. Por ende, lo resuelto en aquella sede, predetermina y condiciona los alcances de la demanda. No obstante lo anterior, en el caso concreto, el representante estatal introduce al debate un nuevo elemento para sustentar la nulidad del acto, señalando al efecto que el Tribunal Fiscal se extralimitó al conocer aspectos ajenos a los agravios planteados por el apelante y ahora, ante esta Sala, reprocha a los juzgadores el vicio de incongruencia por no haberse pronunciado sobre el particular. Si bien es cierto se dio la omisión apuntada, ello no es suficiente para quebrar el fallo. En efecto, no sólo se trata de un argumento extraño al considerado en sede administrativa para declarar de lesividad, tal y como se indicó, sino además porque al anular el Juzgado únicamente lo relativo al

cobro de intereses y el Tribunal limitarse a confirmar lo resuelto, es evidente que se pronunció sobre los términos de la petitoria de la demanda y cualquier otro argumento invocado a favor de la nulidad del acto, y no considerado, ha de entenderse implícitamente denegado y constituiría, a lo sumo, una indebida fundamentación del fallo, pero no su incongruencia como vicio de actividad. En todo caso, en ninguna de las dos instancias jurisdiccionales el recurrente solicitó adicionar la sentencia en procura de obtener el pronunciamiento que ahora echa de menos, lo que trae como consecuencia, a tenor de lo preceptuado en los ordinales 597 párrafo segundo y 608 ambos del Código Procesal Civil. Acorde con lo expuesto se impone el rechazo del cargo.

IV.- Procede determinar si es legalmente posible la aplicación simultánea de las multas previstas en el artículo 9 inciso h), de la Ley N°7088, conocida como Ley de Reajuste Tributario, y de las contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Si bien esta Sala, en la sentencia N° 948 de las 16 horas 20 minutos del 4 de diciembre del 2002, sostuvo que sí es procedente la aplicación conjunta, bajo un nuevo estudio del marco jurídico se arriba ahora a una conclusión distinta, como de seguido se verá. El Código Tributario ha sufrido una serie de reformas, por lo que resulta pertinente hacer un breve recuento para evitar alguna confusión. El artículo 68 original, contemplaba entre las infracciones tributarias, la mora en el pago; su figura la definía el ordinal 95 y la sanción el 84, en tanto el 96 disponía la pena a aplicar. Con la reforma por Ley N°7535 de 31 de julio de 1995 (Ley de Justicia Tributaria), la mora se incluyó en el "Título III.

Hechos ilícitos tributarios... Capítulo II Sanciones Administrativas". Su definición y sanción, se reguló en el canon 76, y luego, por Ley N°7900 de 3 de agosto de 1999, pasó a los ordinales 80 y 80 bis. La primera de las disposiciones citadas establece en lo conducente: "Artículo 9.- 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", en tanto la del Código Tributario, vigente a la fecha en que sucedieron los hechos (Ley N°7535), disponía: "Artículo 76.- Morosidad. Incurrir en mora quien paga la deuda tributaria fuera de los términos establecidos por la legislación correspondiente, salvo que se le haya concedido la prórroga mencionada en el artículo 38 de este Código. 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...". Los numerales transcritos califican la multa a cargo de quien pague el tributo fuera del tiempo legalmente establecido como una sanción, aunque difieren en el porcentaje correspondiente a cada caso, lo cual, en definitiva, incide en el monto a imponer. De ahí que es innegable su naturaleza sancionatoria, tal y como la calificó el Tribunal de grado. Definida por la propia ley su naturaleza, corresponde determinar si es posible su aplicación simultánea. Si bien la Sala Constitucional, en el voto que refiere el recurrente, se pronunció sobre la imposición de diferentes sanciones, ello se hizo atendiendo a

que, en ese caso concreto, la causa y origen de las mismas eran diferentes: el de la multa, por atraso en el pago y el cierre del negocio por la falta de presentación de las declaraciones de ventas, lo que dice de su no vinculación al caso y, por ende, de la no violación del numeral 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional. Contrario a ello, en este asunto, 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. Ese ordinal fue reformado por la Ley N° 7900 de 17 de agosto de 1999 (y no por Ley N°7088 que erróneamente se cita en el recurso), correspondiendo al 73 actual en que se fundamenta el fallo y pese a no ser aplicable, por ser posterior a la fecha en que se dieron los hechos, en nada afecta la solución impartida por cuanto no hace sino reproducir la redacción original, sea la del artículo 70.

V.- En mérito de lo expuesto, se debe declarar sin lugar el recurso, con sus costas a cargo de la parte que lo interpuso (artículo 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo del recurrente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Carmenmaría Escoto Fernández

Enrique Ulate Chacón

N . s