

**EXP: -00-000720-0163-CA**

**RES: 000249-F-2004**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las once horas quince minutos del catorce de abril del año dos mil cuatro.-

Proceso especial tributario, establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por "**FÁBRICA DE ROPA ÍNTIMA ANA, LIMITADA**", representada por los señores Arnoldo Rubinstein Krongold, comerciante, Chana Edelman Goldman, ama de casa y Jorge Rubinstein Edelman, empresario, gerente y subgerentes, respectivamente, con facultades de apoderados generalísimos sin límite de suma, contra el "**ESTADO**", en la persona del procurador adjunto Omar Rivera Mesén, quien es abogado. Las personas físicas son mayores de edad, casados y vecinos de San José.-

### **RESULTANDO**

**1º.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó la actora, formuló proceso especial tributario de impugnación de impuestos, estimado en cuatro millones quinientos ocho mil quinientos quince colones, a fin de que en sentencia se declare: "...se exima de los cargos impugnados a mi representada, aceptando como válidas todas las argumentaciones expuestas, tanto aquí como en el expediente administrativo, y, en consecuencia, condenando en costas al Estado. Como petición subsidiaria, y al amparo de la Ley No. 7535 (Ley de Justicia Tributaria), publicada en La Gaceta No. 175, del 14 de setiembre de 1995, transitorios V y VI, solicito que se deje sin efecto esta causa, o que tengan por condonados los tributos aquí impugnados.".-

**2°.-** El representante estatal contestó negativamente la demanda y opuso la excepción de falta de derecho. En escrito separado formuló la excepción previa de caducidad, la cual fue resuelta interlocutoriamente.-

**3°.-** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado por los Jueces, Cristina Víquez Cerdas, Hubert Fernández Argüello, Sergio Alonso Valverde Alpízar, en sentencia N° 405-2003 de las 10 horas 50 minutos del 30 de julio del 2003, dispuso: "Se acoge la excepción de falta de derecho y se declara sin lugar la acción especial tributaria en todos sus extremos. Son ambas costas a cargo de la vencida."

**4°.-** El apoderado de la sociedad actora formuló recurso de casación por estimar que se han violado los transitorios V y VI de la Ley de Justicia Tributario N° 7535 de 14 de setiembre de 1995.

**5°.-** En los procedimientos se han observado las prescripciones legales.

**Redacta el Magistrado Solís Zelaya; y,**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** En los traslados de cargos y observaciones números AI-A3-3-93, AI-A3-4-93 y AI-A3-5-93 de abril de 1993, la Dirección General de Tributación Directa modificó parcialmente las declaraciones de la empresa "Fábrica de ropa íntima Ana Limitada" respecto al período fiscal 90, correspondientes a los impuestos sobre la Renta, General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. Determinó un aumento de ₡3.315.729,45; ₡406.641,55; y, ₡786.144,35, en su orden. Mediante resolución R-1724-93 de las 12 horas 12 minutos del 11 de octubre de 1993, la Administración Tributaria desestimó el reclamo formulado por el representante de la indicada sociedad. Inconforme, apeló. La Sala

Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución número 210-P-2000 de las 8 horas 5 minutos del 27 de junio del 2000 confirmó lo resuelto y declaró agotada la vía administrativa. Con el presente proceso especial tributario en contra del Estado, la susodicha empresa pretende, de manera principal, se le exima de los cargos impugnados, aceptando como válidas todas las argumentaciones expuestas tanto en vía administrativa, cuanto jurisdiccional. Subsidiariamente, solicita se deje sin efecto esta causa o, por condonados los tributos impugnados. El Estado se opuso a las pretensiones de la actora, para lo cual formuló la defensa de falta de derecho. La Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, al acogerla, declaró sin lugar la demanda interpuesta en todos sus extremos, imponiéndole a la vencida el pago de las costas del proceso.

**II.-** El representante de la sociedad actora formula recurso de casación por motivos de forma y fondo. Este último por violación directa e indirecta de ley, con quebranto de los artículos transitorios V y VI de la Ley número 7535 de 1 de agosto de 1995, "Ley de Justicia Tributaria".

**III.-** El recurso interpuesto no se ajusta a los principios técnicos de la casación. En su formulación no se observa el debido orden de exposición requeridos. El casacionista invoca, como normas que le dan entrada, los artículos 593 inciso 2, 594 inciso 3 y 595 incisos 1 y 3. Es decir, se repite, anuncia que lo formula por motivos de forma y fondo. Este último, además, por violación directa e indirecta de ley. Empero, no individualiza cada agravio. Los entremezcla en su alegato. No obstante, se avoca la Sala a su consideración en los siguientes términos.

### **MOTIVOS POR LA FORMA**

**IV.-** Alega el recurrente que el fallo recurrido resulta incongruente con las pretensiones oportunamente deducidas, por contener disposiciones contradictorias.

**V.-** El presente agravio resulta informal. El recurrente omite indicar con la claridad y precisión requeridas, como era su deber (artículos 596 párrafo segundo y 597 párrafo segundo del Código Procesal Civil), cuál es la norma procesal infringida y en qué consiste su quebranto. Además, lo afirmado por el casacionista de que "*resulta incongruente con las pretensiones oportunamente deducidas, por contener disposiciones contradictorias*" es vago e impreciso. Sin perjuicio de lo anterior y, a mayor abundamiento de razones, es menester indicar que el Tribunal, al acoger la excepción formulada por el Estado de falta de derecho, rechaza la demanda en todos sus extremos. Por ello, aunque en forma contraria a sus intereses, fueron decididas todas las cuestiones planteadas. Ergo, el fallo impugnado no padece el vicio reprochado.

### **MOTIVOS POR EL FONDO**

**VI.-** Indica el recurrente que su representada, entre otros argumentos, alegó, como petición subsidiaria, que las deudas cobradas por el Estado habían sido condonadas en virtud de lo preceptuado por la "Ley de Justicia Tributaria", número 7535 de 1 de agosto de 1995, en sus artículos transitorios V y VI, especialmente este último. Lo cobrado en el su-júdice, apunta, es una deuda que data del período fiscal 1989-1990, sobre la cual no ha recaído, para entonces y desde entonces, sentencia firme. Por lo tanto, asevera, su pedido es válido y debió ser acogido. No obstante que la sentencia recurrida, hasta

ahora, le ha sido adversa, añade, aún tratándose de un proceso de esta naturaleza (no cobratorio, sino declarativo), lo inaceptable es la vaguedad, falta de firmeza y consistencia con que se resolvió el punto en cuestión, específicamente, en el considerando X del fallo recurrido. Yerran los juzgadores, afirma, al establecer que en su reclamo no existe un solo argumento técnico serio y que no se encuentra en el supuesto de hecho del indicado artículo, por cuanto han operado múltiples causas interruptoras de la prescripción. ¿Qué argumentos técnicos, se pregunta, deben darse, si se trata de la simple aplicación de una norma de carácter imperativo?. Se pide nada más su aplicación. ¿Qué tienen que ver –si es que las hubo- vuelve a cuestionar, las múltiples causas interruptoras de la prescripción?. El transitorio en cuestión no las menciona, tampoco se refiere a causas que la interrumpen. Todo lo contrario, afirma. Únicamente regula, como presupuesto, que no haya recaído sentencia firme. Al respecto, repite, en este asunto todavía hoy no hay firmeza sobre lo discutido. En consecuencia, debe aplicarse dicha norma. Esta pretensión se solicitó como una cuestión subsidiaria, sin embargo, arguye, bien pudo deducirse como la principal. Ello, porque se trata de un artículo de aplicación obligada. Simplemente hay que alegarlo, pues los jueces no son clarividentes, ni pueden fallar extra petita. No es posible, argumenta, que se diga que *"no existe un solo argumento técnico y serio"*, o que no es de aplicación en este caso, porque *"han operado múltiples causas interruptoras de la prescripción"*. La indicada disposición, insiste, no dice que nada de eso haga falta. Únicamente establece tres parámetros: que la deuda esté en cobro, que sea de períodos anteriores a 1991 y que no haya sentencia firme. En el sub-

Ítem, asevera, todos esos supuestos concurren, por lo cual, no caben las interpretaciones ni suposiciones de otros elementos. En conclusión anota, debe acogerse la solicitud de tenerse por condonada la deuda existente tocante al período fiscal aquí alegado, al amparo del transitorio VI de la Ley 7535, Ley de Justicia Tributaria.

**VII.-** Sobre lo alegado por el recurrente, precisa indicar, en primer lugar, que el casacionista no menciona, con la claridad y precisión requeridas (artículos 596 párrafo 2 y 597 párrafo 2 del Código Procesal Civil) en qué consiste el quebranto del artículo transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria; por ello, tocante a dicha disposición, el recurso resulta informal. En segundo término, a la luz de la formulación del presente agravio, de darse, se estaría, únicamente, ante un quebranto directo de ley, incubado en una indebida interpretación del transitorio VI de la susodicha ley. Ello, al exigirse requisitos no contemplados en esa norma para no acogerse la pretensión subsidiaria y declarar condonados los tributos impugnados. En relación, es menester anotar lo siguiente. El Tribunal, en el considerando X de su sentencia, al pronunciarse sobre las pretensiones aducidas por la sociedad actora, indica lo siguiente: **"X).- *Sobre las pretensiones.* Con fundamento en la argumentación precedente y siguiente, y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley del Impuesto de Ventas, y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, se rechazan por improcedentes tanto la pretensión principal de la actora, como la subsidiaria -pretendiendo obtener condonación de las deudas-. La pretensión subsidiaria se rechaza además por estólida e inatendible, no existe un solo argumento técnico y serio al respecto, amén de que la actora no**

*se encuentra en el supuesto de hecho adecuado para recibir los beneficios que estableció en su momento y con carácter transitorio (V y VI), la ley 7535 de Justicia Tributaria, que permite la condonación de deudas a favor del Estado remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, toda vez que han operado múltiples causas interruptoras de la prescripción.*" (Lo subrayado no es del original). La norma en estudio, en su redacción original, preceptúa: "**TRANSITORIO VI.-** *Se condonan los adeudos a favor del Estado, remitidos a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, originados en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991, salvo aquellos en los que haya sentencia firme.*". Al tenor literal de lo dispuesto por este canon, lleva razón el casacionista al afirmar que no requería alegar argumentos técnicos para su aplicación, pues sólo debíase constatar la adecuación del cuadro fáctico al supuesto de hecho por ella establecido; asimismo, que las alegadas causas interruptoras de la prescripción, invocadas por el Tribunal, resultan ajenas a lo dispuesto por esa norma, por cuanto, no se dispone plazo alguno para beneficiarse de esa condonación. Sobre este aspecto, precisa reparar en lo siguiente. Dicha norma resultó reformada por el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario, número 7543 del 14 de setiembre de 1995, la cual dispuso: "*Se modifica la Ley de Justicia Tributaria en la siguiente forma: En el Transitorio VI, para que después de donde dice "... sentencia firme", se incluya la oración "o se hubiera operado alguna causa interruptora de la prescripción."*. Empero la Sala Constitucional, mediante voto número 1703 de las 16 horas 33 minutos del 18 de febrero del 2000, en virtud de la Consulta Judicial facultativa

formulada por el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José, declaró inconstitucional dicha reforma. En relación, dispuso dicho órgano jurisdiccional: **“IV.-** *La segunda de las normas modificó la primera, restringiendo los motivos de condonación, impidiendo que se produjera cuando hubiera operado alguna causa interruptora de la prescripción. Tales causas pueden examinarse al tenor del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que indica: "El curso de la prescripción se interrumpe por: a) El traslado de observaciones y cargos o los actos sucesivos dictados por la Administración Tributaria para determinar el tributo. Igualmente, se interrumpirá con la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. Como fecha de interrupción, se tomará la de la notificación del traslado de observaciones y cargos de la resolución administrativa o la presentación de la declaración respectiva fuera de término. b) Cualquier solicitud de rectificación del sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de prórroga o de otras facilidades de pago. e) La notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos establecidos en el artículo 102 del presente Código. Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse nuevamente, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción." Así, la variación operada por el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario implicó que si se da alguna de las circunstancias ahí señaladas no se produce el perdón del adeudo tributario. Con ello, en efecto,*

*se modificó de manera perjudicial el derecho que se adquirió con la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria, cuyo transitorio VI no sujetó la extinción de la deuda a ninguna condición adicional. **V.-** Por otra parte, es importante hacer notar que las dos normas –el transitorio VI y el artículo 10- derivan efectos sobre situaciones que ya acontecieron, de modo que no puede entenderse que durante la vigencia inicial del transitorio VI se constituyeron derechos bajo determinado régimen y que con la modificación del artículo 10 seguirán surgiendo nuevos derechos, solo que sobre la base de un sistema legal ulterior. Con otras palabras, no se trata de una situación que siga desarrollándose de manera continua, sino de supuestos que se cumplieron en un espacio temporal anterior al de la vigencia de las dos normas. Así, al disponerse ciertas condiciones para ellos con la primera regulación, los afectó a todos y al pretenderse transformar con la segunda –tachada de inconstitucional- volvió a repercutir sobre todos los eventuales destinatarios de la norma, desmejorando, como se dijo, la situación en que los colocó la primera disposición normativa. En consecuencia, el artículo 10 de la Ley de Ajuste Tributario resulta claramente inconstitucional por contradecir el artículo 34 de la Constitución Política y así debe declararse en esta sentencia. **VI.-** Importa también dejar en claro que el problema que aquí se presenta no trata de normas interpretativas, pues para ejercer la competencia que en ese sentido otorga la Constitución Política a la Asamblea Legislativa en su precepto 121 inciso 1), debe ésta señalar de forma expresa que es en uso de esa atribución que está dictando la norma que contiene la interpretación auténtica."*

**VIII.-** Lo apuntado en el considerando anterior, sin embargo, no conlleva la quiebra del fallo. Como lo indicó el Tribunal, el cuadro fáctico del sub-lítem no se ajusta al supuesto de hecho señalado por el tantas veces citado transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria para que la sociedad actora se beneficiara de la condonación de los adeudos a favor del Estado, pero por las siguientes razones. La Sala Constitucional, en voto número 2581-99 de las 11 horas 18 minutos del 9 de abril de 1999, al resolver la acción de inconstitucionalidad interpuesta, entre otros, contra el susodicho artículo transitorio, resolvió: *“**II.-** Sobre la constitucionalidad del Transitorio VI de la Ley de Justicia Tributaria. La norma se tacha de inconstitucional por contradecir el principio de igualdad, en la medida en que acuerda la condonación de obligaciones tributarias, solamente para aquellos sujetos cuya deuda se hubiera remitido a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda -actualmente a cargo de la Dirección General de Tributación Directa según el Decreto Ejecutivo número 25764-H del 3 de enero de 1997- a la fecha de entrada en vigencia del Transitorio. El texto original de la disposición señalaba: ... Según los actores el principio de igualdad compele a entender que la remisión de lo adeudado debe abarcar todas las obligaciones correspondientes a períodos fiscales anteriores a 1991, salvo aquellas declaradas por sentencia firme. **III.-** De esta argumentación se debe reconocer que, en efecto, el legislador está obligado a obedecer el principio de igualdad cuando exime de deudas con el fisco. Sería erróneo sostener que esta competencia es irrestricta. Por el contrario, el principio en cuestión le veda disponer, por ejemplo, el perdón de las deudas de una persona específica. Así*

lo entiende el artículo 50 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al decir que la obligación de pagar los impuestos solo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general, enunciado que indudablemente deriva de la combinación del artículo 18 con el 33 de la Constitución Política, sobre igualdad frente a las cargas públicas. **IV.-** Sin embargo, salta a la vista que no se trata aquí de una dispensa individual, sino de una dirigida a una colectividad. Y aquí importa destacar que nos movemos entre dos extremos. El primero sería la remisión específica de que se ha hablado -claramente inconstitucional-. Pero, por otra parte, es constitucionalmente válido que el legislador declare esta "amnistía" tributaria imponiendo algún parámetro o límite. Es decir, si bien está obligado a dar a la condonación alcances generales y el principio de igualdad de ninguna forma le impide -pero tampoco lo obliga a- decretarla en forma exageradamente amplia -como sería respecto de toda obligación tributaria en cualquier tiempo anterior al de la vigencia de la ley-, que sería el otro extremo, probablemente por razones de oportunidad y conveniencia inherentes al papel que juegan los tributos en el sostenimiento de las cargas públicas, nunca llegue a estipularse una dispensa tan radical. En todo caso, un juicio político de esta naturaleza es perfectamente compatible con las características de la función legislativa y escapa a la ponderación de este Tribunal. Aún así, es necesario el examen de constitucionalidad, bajo el entendido de que la barrera que el Poder Legislativo escoja interponer entre quienes se verán beneficiados con la condonación y quienes queden fuera de su alcance debe ser objetiva y razonable; y de que la previsión plural en sí misma no garantiza el derecho a la igualdad. La distinción en categorías o

*grupos puede también aparejar una discriminación, de modo que, como se dijo, cabe agregar aquí el estudio de la razonabilidad de la diferencia que la ley establece entre los destinatarios de la norma y quienes quedaron fuera de su alcance. V.- Desde la óptica del problema concreto que plantean los actores surgen dos conglomerados frente al Transitorio VI: quienes tienen deudas con el Estado originadas en tributos de períodos fiscales anteriores a 1991 remitidas a la Oficina de Cobros Judiciales y quienes tienen obligaciones similares, pero que todavía no han sido enviadas a la dependencia mencionada. La frontera, pues, para la condonación es el envío a la Oficina dicha. Los artículos 166 y 168 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios definen como competencias de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda el exigir los impuestos, tasas, contribuciones y otros rubros del Poder Central no sujetos a leyes especiales, así como de toda clase de créditos a su favor; disponer el ejercicio de la acción de cobro; decretar medidas cautelares bajo circunstancias excepcionales o solicitarlas a órganos jurisdiccionales; vigilar las gestiones cobratorias que tenga a cargo su personal; y disponer la cancelación de créditos prescritos o incobrables. Según lo señaló la Procuraduría General de la República al contestar su audiencia estas atribuciones nacen de un presupuesto inequívoco: la determinación de la obligación tributaria en sede administrativa está completa. ... En suma, la Asamblea Legislativa optó por condonar un grupo delimitable de obligaciones tributarias valiéndose de un parámetro objetivo y razonable, como es el estado de determinación que tienen en el momento en que se remiten a la Oficina de Cobros. No se estima, por tanto, que la diferenciación que surge a partir de ahí*

*sea contraria al principio de igualdad y la acción, en cuanto a este extremo, debe desestimarse.*" (Lo subrayado no es del original. En igual sentido, puede consultarse el voto de ese órgano jurisdiccional número 4449 de la 14 horas 52 minutos del 24 de mayo del 2000). La determinación de la obligación tributaria de la cual fue objeto la sociedad actora no está completa. De conformidad con el artículo 121 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Precisamente, con el presente proceso se impugna la resolución número 210-P-2000 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas 5 minutos del 27 de junio del 2000, que es confirmatoria de la número R-1724-93 dictada por la Dirección General de la Tributación Directa a las 12 horas 12 minutos del 11 de octubre de 1993, mediante la cual se determinó a cargo de Fábrica de ropa íntima Ana Ltda. y para el período fiscal 90, un aumento respecto de la declaración de los impuestos sobre la Renta, General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo, de ₡3.315.729,45; ₡406.641,55; y, ₡786.144,35, respectivamente. Corolario, en el presente asunto se está ante una obligación tributaria frente al Estado en fase de determinación, lo cual implica que aún no ha llegado a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Tributación Directa. Así lo reconoce expresamente el recurrente en su libelo de casación (folio 119), al afirmar, en lo conducente: "*No obstante que la sentencia nos ha sido hasta ahora adversa –aún tratándose de un proceso de esta naturaleza, que no es cobratorio sino declaratorio- y de la forma y estilo de fallar que emergen de la misma ....*"(Lo subrayado no es del original). En

consecuencia, no cumple la sociedad actora con el supuesto delimitante establecido en el artículo transitorio VI de la Ley número 7535 de 1 de agosto de 1995, "Ley de Justicia Tributaria", el cual, se repite, consiste, entre otros, en que el adeudo haya sido remitido a la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Tributación Directa. Ergo, no resulta de aplicación al sub-júdice.

**IX.-** En mérito de las razones expuestas, se impone desestimar el recurso de casación interpuesto, imponiéndole el pago de sus costas a cargo de quien lo formuló (artículos 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Administrativa y 611 del Código Procesal civil, aplicado de forma supletoria).

**POR TANTO**

Se rechaza el recurso de casación. Son sus costas a cargo de la sociedad actora.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Gmo. Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Oscar González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**

**Ns.-**

**Rec. 564-03**

