



**EXP: 07-001622-0163-CA**

**RES: 000798-F-S1-2010**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas treinta minutos del primero de julio de dos mil diez.

Proceso ordinario de lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José por el **ESTADO**, representado por su Procurador Tributario Juan Luis Montoya Segura; contra **BN VALORES PUESTO DE BOLSA SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su Gerente General con facultades de Apoderado Generalísimo sin Limitación de Suma, Álvaro Gómez Carranza, Master en Administración de Negocios. Figura además, como Apoderado Especial Judicial de la parte demandada, el licenciado Luis Diego Garro Montoya, soltero, vecino de Barreal de Heredia. Las personas físicas 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 parte actora estableció demanda ordinaria, cuya cuantía se fijó en la suma de cuarenta y ocho millones novecientos mil quinientos cuarenta y dos colones con noventa y siete céntimos, a fin de que en sentencia se declare: *"1- Que la resolución N° 291-2007-P dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, lesiona los*

*intereses del fisco, los económicos y públicos del Estado, y en razón de ello, carece de valor legal y es nula conforme a derecho, por lo que lo resuelto por la Dirección de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en resolución DE-10-R-008-05 en lo que respecta al pago de los intereses que derivan del artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra ajustado a derecho. 2- Que se condene al demandado al pago de ambas costas del proceso, así como al pago de la suma correspondiente a los intereses generados por la cancelación tardía de las cuotas parciales del impuesto sobre la renta del período fiscal cuestionado, y en caso de que proceda, al pago de los intereses sobre dicho monto calculados hasta la fecha en que se dicte la resolución."*

**2.-** La parte demandada contestó conforme a su escrito de folios 130 al 139.

**3.-** El Juez Paulo Alonso Soto, en sentencia no. 531-2009 de las 14 horas 30 minutos del 27 de febrero de 2009, resolvió: *"Por todo lo anteriormente expuesto y citas de ley, se resuelve: Se declara improcedente en todos sus extremos la presente demanda ordinaria de lesividad interpuesta por el Estado contra BN Valores Puesto de Bolsa S.A. Son ambas costas de esta acción a cargo del Estado."*

**4.-** El representante estatal apeló y Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Décima, integrada por los Jueces Jonatán Canales Hernández, David Fallas Redondo y Bernardo Rodríguez Villalobos, en sentencia no. 120-2009- S.X. de las 11 horas del 11 de noviembre de 2009, dispuso: *"Se revoca la sentencia apelada. En su lugar: Se acoge parcialmente la demanda, entendiéndose denegada en lo no concedido expresamente, y consecuentemente se declara: Que la resolución N° 291-2007-P*

*dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, lesiona los intereses del fisco, los económicos y públicos del Estado, y en razón de ello, carece de valor legal y es nula , por lo que lo resuelto por la Dirección de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en resolución DE-10-R-008-05 **en lo que respecta al pago de los intereses**, se encuentra ajustado a derecho. Se resuelve este asunto, sin especial condenatoria en costas.”*

**5.-** Don Álvaro Gómez Carranza, formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal de instancia.

**6.-** Para efectuar la vista se señalaron las 10 horas del 26 de mayo de 2010. Asistió el apoderado especial judicial de la parte demandada y recurrente, licenciado Luis Diego Garro Montoya, quien hizo uso de la palabra.

**7.-** En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

**Redacta el Magistrado Solís Zelaya**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** Mediante oficio SRAC 788-02 del primero de octubre de 2002, el licenciado Carlos Garro Solano, Gestor Tributario de la Subgerencia de Recaudación y Atención al Contribuyente, Administración de Grandes Contribuyentes del Ministerio de Hacienda, le solicitó al representante legal de BN Valores Puesto de Bolsa Sociedad Anónima (en adelante BN Valores), la documentación relativa a las declaraciones de retenciones en la fuente de varios meses de años diversos; declaraciones de retenciones de formularios

específicos referentes a los años 2000, 2001 y 2002; así como copias de los tres pagos parciales y declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 2001 y del primer y segundo pagos parciales de renta 2002. Lo anterior, a efectos de efectuar una validación de la cuenta corriente de BN Valores. En oficio SRAC 924-2002 del 7 de noviembre de 2002, el Lic. Garro Solano le comunicó la situación tributaria al representante legal de BN Valores. Se indica, en lo de interés, que muestra los siguientes saldos:

<i>Impuesto</i>	<i>Período</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Obs.</i>
<i>RENTA</i>	<i>09-00</i>	<i>13.463.100,48</i>	<i>0,00</i>	<i>(1)</i>
	<i>12-00</i>	<i>15.918.700,00</i>	<i>0,00</i>	<i>(1)</i>

*... Y que: (1) Estas deudas se generan por cuanto no realizó los pagos parciales del período fiscal 2000 y el sistema le realizó una imputación de pagos cancelado (sic) el primer, segundo y parte del tercer pago parcial de Renta 2000, de acuerdo a lo que establece el artículo 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. ..."* El 4 de diciembre de 2002, BN Valores canceló ¢13.463.100,48 e intereses por ¢6.715.704,00; así como ¢15.918.700,00 y réditos por ¢6.872.978,32. Mediante oficio GG—154-03 del 20 de agosto de 2003, el representante legal de esa empresa, le solicitó a la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Tributación, *"... la devolución de ¢48.900.542,97, pagados por mi representada, en razón de su evidente ilegalidad, más los intereses que procedan de conformidad con los artículos 43 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en razón de constituir un pago indebido, forzado por la Administración*

*Tributaria.*" En resolución DE-10-R-008-05, de las 10 horas del 30 de marzo de 2005, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, conoció dicha solicitud, disponiendo: "*Por Tanto: Se declara parcialmente con lugar la gestión presentada por el señor Álvaro Gómez Carranza, en su condición de Gerente General con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de "BN Valores Puesto de Bolsa, Sociedad Anónima", cédula jurídica indicada, y por ello se le concede un crédito por la suma de cinco millones ochocientos setenta y seis mil trescientos sesenta (sic) que se le reconocen por aplicación indebida de los artículos 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se rechazan los demás extremos de su petición por improcedentes.*" El 9 de mayo de 2005, el Gerente General de BN Valores, mediante oficio GG-141-05, formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio. En resolución RDE-10-R-054-2005, de las 12 horas del 8 de noviembre de 2005, la Dirección General de Tributación, Gerencia de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, rechazó el recurso horizontal y admitió la apelación. La Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución 291-2007-P, de las 11 horas del 31 de julio de 2007, resolvió: "*POR TANTO: Se declara con lugar la apelación presentada y se ordena a la Administración Tributaria a quo proceder a liquidar y notificar las sumas correspondientes a la interesada.*" Por oficio DGT-1407-2007 del 16 de noviembre de 2007, el Director General de la Dirección General de Tributación, le recomendó al entonces Ministro de Hacienda, iniciar el procedimiento para declarar lesivo a los intereses del Fisco, la indicada resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Mediante resolución 1520-2007 de las 8 horas del 26 de noviembre de

2007, el Ministro de Hacienda resolvió: *"Declarar lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado, el Fallo número 291-2007-P de las once horas del treinta y uno de julio de dos mil siete, dictado por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, a favor de la contribuyente BN VALORES PUESTO DE BOLSA SOCIEDAD ANÓNIMA, cédula jurídica número 3-101-225529. Comuníquese a la señora Procuradora General de la República para que deduzca la acción de lesividad ante el Tribunal correspondiente."*

**II.-** El 12 de diciembre de 2007, el representante del ente estatal interpuso proceso contencioso administrativo de lesividad en contra de BN Valores. Pretende se declare que la resolución 291-2007-P, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, y lesiona los intereses del fisco; así como los económicos y públicos del Estado. En consecuencia, carece de valor legal y es nula. Por ello, la resolución DE-10-R-008-05 de la Dirección de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en lo que respecta al pago de los intereses que derivan del artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante Código Tributario), se encuentra ajustada a derecho. Pide se condene a la demandada al pago de las costas del proceso, así como a la suma correspondiente a los réditos generados por la cancelación tardía de las cuotas parciales del impuesto sobre la renta del período fiscal cuestionado. Asimismo, en el caso de proceder, al pago de los intereses respecto de ese monto, calculados hasta la fecha en que se dicte la resolución. La sociedad demandada se opuso a las pretensiones del actor. Sin embargo, no alegó defensa alguna. El Juzgado declaró improcedente la demanda interpuesta en todos sus

extremos. Le impuso el pago de las costas a la parte actora. El Tribunal revocó. En su lugar, acogió parcialmente la demanda. Dispuso que la resolución 291-2007-P, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, es contraria a derecho, lesiona los intereses del fisco, los económicos y públicos del Estado; en razón de ello, carece de valor legal y es nula. En consecuencia, lo resuelto por la Dirección de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en resolución DE-10-R-008-05, en lo que respecta al pago de los intereses, se encuentra ajustado a derecho. Resolvió sin especial condena en costas. El representante legal de BN Valores interpone recurso de casación por motivos de fondo. Alega dos quebrantos directos de ley, pero por la forma en que se resuelve, la Sala conocerá solo el primero.

**III.-** En el **primer** motivo de disconformidad, aduce el casacionista errónea interpretación de los numerales 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 40 y 57 del Código Tributario. Ello por cuanto, afirma, la resolución impugnada acepta la procedencia del cobro de intereses, por no haberse realizado los pagos parciales en el momento en que procedía. Ese criterio, afirma, conculca el espíritu de la normativa en referencia. El origen de esta lite, manifiesta, radica en el incorrecto cobro de intereses que llevó a cabo la Administración Tributaria, en virtud de la no cancelación de pagos parciales por parte de su representada. Esta situación, arguye, llevó a que tuviera que realizar un ingreso indebido por tal concepto. El erróneo argumento de la resolución impugnada, refiere, se aprecia desde la óptica de que no existe norma legal que faculte el cobro de intereses o sanciones en supuestos en que un contribuyente omite realizar los pagos parciales en la fecha que corresponde, tal y como ocurrió en el sub júdice. El

razonamiento que fundamenta la actuación de la Administración Tributaria, comenta, compartido por el Tribunal Contencioso Administrativo, es a todas luces incorrecto, porque transgrede lo establecido en las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario, antes indicadas. Transcribe lo dispuesto en el artículo 22 inciso c) de la ley del Impuesto sobre la Renta. Este canon, apunta, es importante para el análisis de la presente discusión. Con el fin de entender la violación argüida, concibe importante establecer la naturaleza que tienen los pagos parciales de referencia. Tal y como se desprende de ese ordinal, anota, es claro que no se está en presencia de un tributo, por cuanto se constituyen como un pago a cuenta del impuesto respectivo que, en definitiva corresponda liquidar, siendo que tales pagos, de ninguna forma, pueden ser entendidos como obligaciones tributarias independientes. Por tal razón, aclara, no podrían tener carácter de obligación tributaria principal, como sostiene la resolución impugnada, toda vez que carecen de los requisitos indispensables para que puedan ostentar tal naturaleza. Para entender este planteamiento, comenta, es importante tener presente el ordinal 4 del Código Tributario, en cuanto a la definición de tributo, el cual transcribe. Es claro, arguye, para hablarse de tributo en sentido técnico, se tiene que estar ante una prestación de naturaleza dineraria, impuesta por el Estado en virtud de su poder de imperio. Para la creación, modificación o supresión de un tributo, manifiesta, el Estado, en su carácter de sujeto activo de la obligación tributaria (precepto 14 del Código Tributario), se encuentra sometido al bloque de legalidad, siendo que, solo a través de la ley podría llevar a cabo la creación, modificación o supresión a que se hace referencia. En otras palabras, indica, para que se pueda hablar

de un tributo, se debe contar con una ley que establezca su creación, la cual debe comprender, entre otras cosas, el hecho generador correspondiente, la tarifa respectiva, el sujeto pasivo, así como las bases de su cálculo. Reproduce lo dispuesto en el canon 121 inciso 13 de la Constitución Política. De esta norma, manifiesta, se desprende que el propio constituyente estableció la facultad de establecer impuestos y contribuciones especiales en cabeza del legislador, por lo que la obligación tributaria debe surgir, necesariamente, de la ley. Esta atribución, añade, está recogida, de igual forma, en el artículo 5 inciso a) del Código Tributario, el cual transcribe. Los tributos, afirma, son obligaciones que surgen entre el Estado y los sujetos pasivos en ocasión de la realización, por parte de estos, del hecho generador previsto en la ley. Una vez producido, anota, la obligación respectiva debe ser cancelada en la forma y plazo establecidos en la ley. Si la obligación tributaria no se satisface en tiempo, agrega, procederá el cobro de intereses y la imposición de las sanciones que establezca al efecto el ordenamiento jurídico. Los pagos parciales, afirma, contrario a lo establecido en la resolución impugnada, y según lo establece el canon 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituyen un pago a cuenta del impuesto o tributo respectivo. En este sentido, comenta, no pueden clasificarse como tributos. Existe abundante jurisprudencia, arguye, que fundamenta esta tesis, congruente con las disposiciones normativas mencionadas. Por tal razón, señala, es posible inferir de incorrecto el razonamiento establecido por el Ad quem cuando, trayendo a colación jurisprudencia del propio Tribunal Contencioso, indicó: *“Que de acuerdo con el artículo 22 (LISR) los pagos anticipados constituyen una **obligación tributaria** y **no un deber formal puro**”*

*y simple, de manera que en caso de no pagar dentro de los plazos legales previstos al efecto el contribuyente estaría incurriendo en un incumplimiento de una **obligación de naturaleza tributaria** con el consecuente deber del pago de intereses por tal concepto ..."* (lo resaltado es del original). En el caso de los pagos parciales, anota, no se está ante un tributo, tienen, más bien, la naturaleza de pagos a cuenta del impuesto que en definitiva le corresponda ingresar a los contribuyentes. Entonces, apunta, es claro que, de ninguna forma, podrían verse como obligaciones tributarias independientes, tal y como lo establece la resolución impugnada. No existe, estima, ninguna norma, dentro del ordenamiento jurídico costarricense, que otorgue a los pagos parciales, de forma expresa –como lo exige la ley-, la naturaleza de tributo, preceptuando lo que corresponde al hecho generador, sujeto pasivo y bases de cálculo, toda vez que, insiste, ostentan una naturaleza muy diferente. Si bien dichos pagos tienen un contenido patrimonial, argumenta, constituyen obligaciones secundarias o accesorias que surgen, necesariamente, con el nacimiento de la obligación tributaria principal, sea, con el pago del impuesto. En este sentido, acota, no ostentan el carácter de tributo, por lo que no les aplican las regulaciones relativas a la sanción por mora e intereses, en caso de incumplimiento. Esto, comenta, se refuerza con el hecho de que, al momento en que se deben efectuar los pagos parciales, no existe el impuesto. El hecho generador, comenta, no se ha verificado, razón por la cual, manifiesta, no solo es ilegal, sino que representa una seria incongruencia con las normas aludidas el pretender cobrar intereses respecto de dichos pagos, por ser claro que constituye una obligación accesorias. Por lo anterior, afirma, se estima que la sentencia combatida realiza una

errónea interpretación del canon 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuanto no puede interpretarse que los pagos parciales son una obligación tributaria independiente, cuyo incumplimiento generaría el pago de intereses. Ergo, anota, resulta incorrecto el que los juzgadores de segunda instancia estimen: *"... en tanto obligación tributaria (se refiere a los pagos parciales), su incumplimiento supone a tenor del numeral 57 del Código Tributario, la obligación de pagar un interés junto con el tributo adeudado. **Intereses que tienen naturaleza indemnizatoria o compensatoria** en virtud de los daños y perjuicios ocasionados al Fisco por el no pago oportuno de los tributos, y que corren de pleno derecho."* (Lo subrayado es del original). De dicha transcripción, alega, se desprende, de nuevo, el error interpretativo en que incurre la sentencia combatida, al darle a los pagos parciales la naturaleza de tributos, no existiendo, de por medio, ninguna norma legal que sustente tal interpretación. Por el contrario, añade, la correcta lectura del numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe llevar al intérprete a concluir que los pagos parciales no son más que adelantos de una obligación que, en definitiva, puede que nazca o no a la vida jurídica, por lo que, comenta, de ninguna forma sería correcto el cómputo de los intereses. Si aún no ha concluido el período económico, durante el cual un contribuyente ha realizado hechos imposables, apunta, no es correcto que se procedan a calcular intereses sobre obligaciones tributarias que, ni siquiera, han nacido a la vida jurídica, por cuanto las leyes aplicables al caso, de ninguna forma, permiten realizar una interpretación en tales términos. Tratándose del Impuesto sobre la Renta, anota, el nacimiento de la obligación tributaria se produce al cierre del período fiscal, habida

cuenta que se trata de un hecho generador compuesto y continuo, que se inicia el 1 de octubre y concluye el 30 de septiembre siguiente. De esta manera, señala, hasta tanto no se den todos y cada uno de los elementos constitutivos de ese hecho generador, no nace a la vida jurídica la obligación tributaria y, en consecuencia, en modo alguno puede exigírsele al contribuyente el pago de intereses respecto de una obligación inexistente. La obligación de cancelar réditos, afirma, nace o se genera cuando se paga, según los términos del artículo 57 del Código Tributario, un tributo fuera del plazo legalmente establecido para el efecto. Solo el incumplimiento en el pago de los tributos, arguye, tiene la virtud legal de generar el cobro de intereses. Los pagos parciales no constituyen un tributo en sí, insiste, y por ende, dicho precepto deviene inaplicable a esta lite. La posibilidad de cobrar intereses, arguye, respecto de cualquiera de las diferentes obligaciones tributarias, es una materia reservada a la ley. No existe, concluye, norma legal que establezca o fundamente dicha posibilidad en relación con los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

**IV.-** Recientemente esta Sala, en la sentencia 877 de las 12 horas 20 minutos del 25 de agosto de 2009, al resolver una cuestión similar a la analizada en esta lite, se refirió al meollo de lo alegado por el casacionista: si el atraso o falta de cancelación de los pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta, genera o no el deber del contribuyente de reconocer intereses a favor de la Administración Tributaria. Concluyó que se trata de una obligación accesoria, que sirve de abono a la principal, la cual se individualiza al término de cada período fiscal, razón por la que no puede generar intereses. Además, indicó que no existe norma expresa que imponga el reconocimiento

de réditos por el pago extemporáneo de los pagos parciales del indicado impuesto. Por la trascendencia que reviste para el sub júdice, es menester transcribir, en lo conducente, lo considerado en dicho fallo. **“IV.** ... *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 accesorio, 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." ... 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. ... **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 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. ... 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. ... 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. ..."(Lo subrayado discontinuo no es del original). Además, es necesario resaltar, como se indica en dicha sentencia, que el ordinal 40 del Código Tributario se refiere a liquidaciones (no pagos) en lo atinente a retenciones o pagos parciales.

**V.-** A la luz del anterior precedente, lleva razón el casacionista al afirmar que el

Tribunal Contencioso Administrativo interpretó erróneamente los cánones 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 40 y 57 del Código Tributario; al estimar que la falta de pago oportuno de las cuotas parciales del impuesto sobre la renta, previstos en el primer numeral indicado, conlleva el reconocimiento de intereses, al amparo de lo previsto en los artículos señalados del Código Tributario, en especial el último. Consecuentemente, deberá acogerse el recurso interpuesto, casar la sentencia impugnada y, resolviendo por el fondo, confirmarse la del Juzgado.

**POR TANTO**

Se declara con lugar el recurso. Se casa la sentencia 120-2009-S.X., emitida por la sección décima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda a las 11 horas del 11 de noviembre de 2009. Resolviendo por el fondo, se confirma la del Juzgado, número 531-2009 de las 14 horas 30 minutos del 27 de febrero de 2009.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga**

**Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho**

**Carmenmaría Escoto Fernández**

mja/gdc.-