

derecho existe, sin que el ente titular del mismo tenga nada que hacer al respecto. Y para negar el carácter de derecho subjetivo de esta última situación jurídica en que el Estado se encuentra, no serviría señalar la indisponibilidad del crédito de impuesto, en contraste con los típicos derechos de crédito, de los cuales el titular sí puede disponer. Lo cierto es que, si bien se observa, el poder de disposición no es un elemento integrante del derecho de crédito, sino que es independiente de éste: ambos pueden aparecer unidos (lo que ocurre de ordinario en la esfera privada) pero nada impide que, como en el caso del crédito impositivo, el Estado pueda ser titular de derechos subjetivos de crédito sin poseer a la vez el poder de disponer libremente de ellos.

## SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Lic. ISRAEL HERNANDEZ M.

### INTRODUCCION:

El Impuesto sobre la Renta, como todos los derechos, se extingue por el transcurso del tiempo. En Costa Rica este aspecto se ha regido por dos disposiciones legales: los artículos 28 de la ley de Impuesto sobre la Renta y el 868 del Código Civil. No obstante, las reformas introducidas al citado artículo 28, por vía de nueva redacción total, enmarcadas en sendos errores judiciales de interpretación apreciables en la primera y una de las últimas sentencias de importancia, ha producido 19 distintos casos de prescripción, que a continuación trataré de clasificar para efectos de estudio y más fácil exposición.

### CLASIFICACION:

Podemos distinguir en la historia del Impuesto sobre la Renta vigente, tres etapas separadas por dos reformas legales:

#### PRIMERA ETAPA:

Se inicia con la promulgación de la ley de Impuesto sobre la Renta vigente, número 837 del 20 de diciembre de 1946, termina con la reforma introducida a la ley en el año 1954 y cubre los periodos fiscales siguientes:

- Nº 17 (1º de octubre de 1946 al 30 setiembre de 1947)
- Nº 18 (1º de octubre de 1947 al 30 setiembre de 1948)
- Nº 19 (1º de octubre de 1948 al 30 setiembre de 1949)
- Nº 20 (1º de octubre de 1949 al 30 setiembre de 1950)



- Nº 21 (1º de octubre de 1950 al 30 setiembre de 1951)
- Nº 22 (1º de octubre de 1951 al 30 setiembre de 1952)
- Nº 23 (1º de octubre de 1952 al 30 setiembre de 1953)

## SEGUNDA ETAPA:

Se inicia con la promulgación de la ley número 1789 del 18 de setiembre de 1954, en la cual se reformaron varios artículos de la ley de Impuesto sobre la Renta, termina con la vigencia de la ley número 3063 del 14 de noviembre de 1962, y cubre los siguientes períodos fiscales:

- Nº 24 (1º de octubre de 1953 al 30 setiembre de 1954)
- Nº 25 (1º de octubre de 1954 al 30 setiembre de 1955)
- Nº 26 (1º de octubre de 1955 al 30 setiembre de 1956)
- Nº 27 (1º de octubre de 1956 al 30 setiembre de 1957)
- Nº 28 (1º de octubre de 1957 al 30 setiembre de 1958)
- Nº 29 (1º de octubre de 1958 al 30 setiembre de 1959)
- Nº 30 (1º de octubre de 1959 al 30 setiembre de 1960)
- Nº 31 (1º de octubre de 1960 al 30 setiembre de 1961)
- Nº 32 (1º de octubre de 1961 al 30 setiembre de 1962)

## TERCERA ETAPA:

Se inicia con la promulgación de la ley número 3063 del 14 de noviembre de 1962; se encuentra actualmente en plena vigencia y cubre los períodos fiscales posteriores al Nº 32.

### CARACTERISTICAS DE CADA PERIODO

#### PRIMERA ETAPA:

##### I — Régimen jurídico.

En esta etapa el artículo 28 de la ley citada sólo preveía el término de extinción correspondiente a las diferencias de impuesto encontradas por la Tributación Directa al revisar las declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes y para el impuesto

fijado de oficio por la Tributación Directa al omitir los contribuyentes la presentación de sus declaraciones; los regímenes de caducidad aplicables eran los siguientes:

##### II — Diez años

1) Para las diferencias de impuesto establecidas por la Tributación Directa, al examinar declaraciones de renta manifiestamente falsas o incompletas presentadas por los contribuyentes.

2) Para el impuesto establecido de oficio por la Tributación Directa, por haber omitido el contribuyente la presentación de sus declaraciones de renta.

3) Para el impuesto original resultante de las declaraciones de la renta presentadas por el contribuyente. Este período de extinción no resulta del mencionado artículo 28 sino del artículo 868 del Código Civil, por haberse omitido en la ley de Impuesto sobre la Renta el establecimiento de un plazo específico para extinción de este tipo de obligación fiscal.

##### III — Tres años

Para las diferencias de impuesto establecidas por la Tributación Directa, al examinar declaraciones de renta que no pueden ser calificadas de “manifiestamente falsas” o “incompletas”.

##### IV — Punto de partida para el cómputo de la caducidad (Casos del artículo 28)

Tanto el texto original del artículo 28 promulgado en 1946, como la reforma de 1954 y la redacción vigente de 1962, han señalado el punto de partida para el cómputo de los términos, utilizando la ambigua frase de: “desde la expiración del año en que el impuesto haya debido pagarse”; esto ha creado una verdadera confusión, por cuanto la ley no define lo que debe entenderse por “año”. Para todos los años anteriores a la vigencia de la reforma decretada en 1962 hubo divergencias de criterio en cuanto a lo que debía entenderse por “terminación del año” en que el impuesto debía pagarse.



Así el Tribunal Fiscal Administrativo siempre entendió que "año" significaba de conformidad con el artículo 1º, inciso c), del reglamento a la ley de Impuesto sobre la Renta, "período fiscal" o "lapso que media entre el 1º de octubre de un año y el 30 de setiembre del siguiente". Para el Tribunal dicho el año termina el 30 de setiembre y el cómputo de la caducidad se inicia el 1º de octubre de cada año. La Sala Segunda Civil de la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal Superior Civil y la Sala de Casación en algún caso<sup>(1)</sup> al hablar de "año" se refieren al "año calendario"; en consecuencia este concluye el 31 de diciembre, y el cómputo de la prescripción se inicia a partir del 1º de enero.

### CUADRO COMPARATIVO DE LAS DIVERSAS INTERPRETACIONES SEÑALADAS

Ejemplo con el período 23 en 3 años de plazo

Fecha de pago	Inicio del cómputo	Vencimiento del término
---------------	--------------------	-------------------------

Tribunal Fiscal

Administrativo

Sala 2a. y Tribunal

Superior

Feb.-Marzo/54	30 Set./54	30 Set./57
---------------	------------	------------

Feb.-Marzo/54	31 Dic./54	31 Dic./57
---------------	------------	------------

#### V — En busca de una interpretación única.

##### Impuesto resultante de resoluciones administrativas.

a) Si tomamos en cuenta que el artículo 1º del reglamento a la ley de Impuesto sobre la Renta, define "año", como "período fiscal", o "plazo comprendido entre el primero de octubre de un año y el 30 de setiembre del siguiente" (usando en la definición el término que se está definiendo), hay base legal suficiente para interpretar que "la expiración del año", significa la terminación del período fiscal...

b) Los tribunales judiciales a su vez, interpretando el artículo 28 de la ley, han considerado que al hablarse de año, el referido

(1) 13:55 hrs. del 7 de Setiembre de 1962.

artículo se está refiriendo a un "año natural" comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre. Así la expiración del año en que el impuesto haya debido pagarse significa: desde el 31 de diciembre... En sentido general parece que tan lógica es esta interpretación dada al artículo mencionado como la que le han dado los tribunales administrativos; pero la que comentamos es jurídicamente incorrecta, por cuanto el "reglamento", que contiene disposiciones generales dictadas por el Poder Ejecutivo en uso de facultades jurídicas dispone la forma de interpretación, y los tribunales deben acatarla, salvo que previamente declaren la ilegalidad de la disposición, lo que no ha ocurrido en este caso.

En ninguna de las resoluciones que se hace caso omiso de lo dispuesto por el Reglamento a la ley, se ha hecho referencia a la disposición de comentario para insinuar siquiera su ilegalidad.

En este trabajo utilizamos como punto de partida para el cómputo de la prescripción, el 31 de diciembre de cada año, por cuanto ese es criterio que se ha generalizado en los tribunales comunes. La reciente sentencia de Casación<sup>(1)</sup> en que se utiliza otro punto de partida no ha sido secundada por los tribunales y como lo veremos al final, no podría aplicarse sino en uno solo de los casos que eventualmente pueden plantearse en esta materia.

c) Impuesto originado en declaraciones presentadas por el contribuyente. Se analizará más adelante.

#### SEGUNDA ETAPA:

##### I — Régimen jurídico

Las disposiciones legales aplicables en esta etapa son: el artículo 28 según la redacción promulgada en 1954; el transitorio de dicho artículo promulgado en 1962 y el artículo 868 del Código Civil; para efectos de estudio es necesario dividirlo en tres grupos:

##### II — Períodos 24 - 25 no afectados por el transitorio del artículo 28,

Por cuanto el término mayor de caducidad ya se había aprobado al promulgarse la ley 3063 de 1962.

(1) 16 hrs. del 5 de abril de 1966.



## 1.- CINCO AÑOS.

a) Para el impuesto establecido por la Tributación Directa al examinar declaraciones de renta "falsas o maliciosamente incompletas". En la ley anterior este mismo término era de 10 años, y ahora, al subir las tarifas ese extenso término de prescripción se habría convertido en una verdadera espada de Damocles gravitando sobre el patrimonio de los contribuyentes; posiblemente para moderar estos efectos, el plazo fue reducido a la mitad.

b) Para el impuesto establecido de oficio por la Tributación Directa por haber omitido el contribuyente la presentación de sus declaraciones.

## 2.- TRES AÑOS.

Para el impuesto establecido por la Tributación Directa al examinar declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes, que no merecen el calificativo de "falsas" o "maliciosamente incompletas".

## 3.- DIEZ AÑOS

Para el impuesto resultante de las declaraciones de renta presentadas por el contribuyente. Este período resulta del artículo 868 del Código Civil, por haberse omitido contemplar este caso en la reforma que estamos comentando.

## III — Períodos 26 y 27, con prescripción larga afectada por el transitorio 1º del artículo 28.

El transitorio I del artículo 28 dice textualmente: "los impuestos atrasados, que no hayan sido pagados, no prescribirán en un término menor de tres años, a partir de la vigencia de esta ley, excepto que se opere la prescripción decenal de la deuda dentro de ese plazo".

Con motivo de esta disposición legal, el plazo de caducidad de cinco años correspondiente a los períodos 26 y 27, que caía respectivamente el 31 de diciembre de 1962 y 1963, fue prorrogado hasta el 16 de noviembre de 1965, no resultando afectados los casos de prescripción corta correspondientes a esos mismos períodos; en consecuencia los términos de caducidad aplicables son los siguientes:

## 1.- OCHO Y SIETE AÑOS

a) Que vencen el 16 de noviembre de 1965 para los períodos 26 y 27 respectivamente; en cuanto al impuesto establecido por la Tributación Directa al examinar declaraciones de renta "falsas o maliciosamente incompletas".

b) Para el impuesto establecido de oficio por la Tributación Directa, al haber omitido el contribuyente la presentación de sus declaraciones de renta; el cómputo de estos términos se inicia los 31 de diciembre de 1957 y 1958 respectivamente para los períodos 26 y 27 y vence el 16 de noviembre de 1965.

## 2.- TRES AÑOS

Para el impuesto establecido por la Tributación Directa al examinar declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes, que no merecen el calificativo de "falsas o maliciosamente incompletas".

## 3.- DIEZ AÑOS

Para el impuesto resultante de las declaraciones presentadas por el contribuyente, de conformidad con el artículo 868 del Código Civil.

## IV — Período 28.

Con prescripciones larga y corta afectadas por el transitorio I del artículo 28.

## 1.- SEIS AÑOS

a) Que se cuentan entre el 31 de diciembre de 1959 y el 16 de noviembre de 1965, en cuanto al impuesto establecido por la Tributación Directa, al examinar declaraciones de renta "falsas o maliciosamente incompletas". Este plazo vencía el 31 de diciembre de 1964 y la referida disposición lo prorrogó hasta el 16 de noviembre dicho.

b) Para el Impuesto fijado de oficio por la Tributación Directa al omitir el contribuyente la presentación de sus declaraciones.



Según el texto original este plazo se iniciaba el 31 de diciembre de 1959 y vencía el 31 de diciembre de 1964, pero el transitorio dicho extendió el plazo hasta el 16 de noviembre de 1965.

c) Para las diferencias de impuesto establecidas por la Tributación Directa al examinar declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes que no merecen el calificativo de "falsas o maliciosamente incompletas".

Según el texto original, este período de caducidad iniciado el 31 de diciembre de 1959 caduca el 31 de diciembre de 1962, pero el transitorio prorrogó el término hasta el 16 de noviembre de 1965.

## 2.- DIEZ AÑOS

Para el impuesto originado en declaraciones de renta, según el citado artículo 868 del Código Civil.

### V — Períodos 29 y 30

Con prescripción corta afectada por el transitorio I del artículo 28.

## 1.- CINCO AÑOS

a) Para las diferencias de impuestos establecidas por la Tributación Directa al revisar declaraciones "falsas o maliciosamente incompletas".

b) Para el impuesto fijado de oficio por la Tributación Directa al omitir el contribuyente la presentación de sus declaraciones de renta.

## 2.- CINCO Y CUATRO AÑOS

Para las diferencias de impuesto determinadas por la Tributación Directa al examinar declaraciones que no pueden calificarse de "falsas o maliciosamente incompletas". El cómputo de estos términos en los períodos 29 y 30 se inicia los 31 de diciembre de 1960 y 1961 respectivamente y vence el 16 de noviembre de 1965.

## 3.- DIEZ AÑOS

Para el impuesto originado en declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes.

(Ver apéndice I).

## TERCERA ETAPA

Mediante ley número 3063 del 14 de noviembre de 1962 se modificó la ley de la renta, en forma tal que dentro del mismo año fuera posible obtener la recaudación de dos cuotas anuales de impuesto, y atenuar así las consecuencias de un grave déficit presupuestario, que soportaba el gobierno en aquel momento. Para ese efecto se cambió la fecha de pago de impuesto y a la vez se le dio nueva redacción al artículo 28, aprovechando la coyuntura se hizo la diferencia entre el plazo concedido al Estado para la "determinación del impuesto", que la doctrina italiana denomina "Accertamento" y el término en que prescribe el crédito del estado resultante de la declaración de renta presentada por el contribuyente o de las resoluciones administrativas que lo han fijado. Los términos son los siguientes:

### I — Para el Accertamento

## 1.- CINCO AÑOS

a) Para que Tributación Directa determine de oficio el impuesto que deben pagar quienes no han presentado su declaración de renta.

b) Para que Tributación Directa determine las diferencias que deben pagar los contribuyentes que han presentado declaraciones calificadas de hechas con evidente "mala fe".

## 2.- TRES AÑOS

Para determinar cualquier diferencia, en declaraciones de renta que no puedan ser calificadas como "hechas con evidente mala fe".



Todos estos términos se contarán desde la "expiración del año en que el impuesto haya debido pagarse", o sea desde el 31 de diciembre inmediato posterior al vencimiento del período Fiscal.

## II — La prescripción de los créditos del Estado por razón de impuesto previamente determinados quedó regulada así:

### 1.- CINCO AÑOS

a) Para las diferencias de impuesto establecidas por la Tributación Directa al examinar las declaraciones de renta hechas por los contribuyentes "Con Evidente mala Fe".

b) Para el impuesto establecido de oficio por la Tributación Directa, por haber omitido el contribuyente la presentación de sus declaraciones de renta.

c) Para el impuesto resultante de las declaraciones presentadas por el contribuyente. Por vez primera en la historia del impuesto se legisló sobre el término de extinción correspondiente a impuesto fijado por el contribuyente en su declaración. Estos términos se contarán desde la expiración del año en que el impuesto haya debido pagarse si se trata de impuesto originado en las declaraciones de renta presentadas por el contribuyente, o desde la firmeza de la resolución administrativa que lo haya determinado tratándose de fijaciones o modificaciones hechas por la Tributación Directa.

### 2.- TRES AÑOS

Para las diferencias de impuesto establecidas por la Tributación Directa al examinar las declaraciones de renta que no puedan ser calificadas como hechas con "evidente mala fe".

### CASO ESPECIAL

La sentencia de Casación dictada a las 16 horas del 5 de abril de 1966, dice en lo conducente: "...Y examinando los distintos períodos reclamados como caducos a la luz de los artículos 23, 29, 50, y 52 de la ley sobre el Impuesto de la Renta que cita el

recurso que se atiende, vemos que los plazos respectivos han transcurrido ventajosamente todos ellos, pues con respecto al número 23 (1952-1953) tomando en cuenta los diez años debió hacerse el cobro conforme al artículo 50 referido a partir del mes de mayo de 1954 para evitar que la caducidad se produjera el 1º de junio de 1964; y respecto al período 26 (1955-1956), tal como debió realizarse a partir del mes de mayo de 1957; no llevado a cabo, la caducidad se operó el primero de junio de 1962, pues el plazo era de cinco años conforme a la ley vigente en la época, reformativa del artículo 28, sea la número 1789 de 18 de setiembre de 1954. Los períodos 24 y 25, como anteriores que son al 26, deben en consecuencia quedar también comprendidos en la caducidad..."

En ella se hace el cómputo inicial de la prescripción desde el 1º de junio de cada año, lo que es enteramente novedoso, cambiá totalmente la jurisprudencia anterior emanada de ese mismo alto tribunal, y no es de aplicación general, por lo que a continuación se podrá ver:

El impuesto sobre la renta se determina mediante dos procedimientos: a) Por declaración de rentas que hace el contribuyente, y b) Por resolución administrativa que lo determina, o aumenta de oficio al revisar declaraciones presentadas con anterioridad.

a) El impuesto originado en declaraciones de renta, por disposición del artículo 29 de la ley, debía ser pagado en cuanto a los períodos 32 y anteriores, en febrero y marzo de cada año; consecuentemente si no es cancelado en esa época el contribuyente se encuentra en mora y desde el primero de abril comienza a contarse el término de prescripción.

Como el artículo 50 de la ley disponía que el cobro judicial habría de iniciarse a partir del mes de mayo de cada año, es factible entender como lo hace la Sala de Casación en la sentencia citada, también que el término de prescripción debe contarse a partir del primero de junio, ya que antes de esa fecha el Estado se encuentra imposibilitado legalmente para gestionar el cobro y "al que tiene justa causa, no le corre término".

No obstante lo anterior, por ley número 2393 del 16 de julio de 1959, (ley de fiscales específicos), el referido artículo 50 fue derogado, estableciéndose en el artículo 5º la obligación para la Tributación Directa de realizar el cobro judicial tan pronto tuviera



conocimiento de que los deudores del fisco se encuentran en mora. Consecuentemente el impuesto resultante de declaraciones de renta, que debía pagarse con posterioridad a la promulgación de dicha ley, sean los períodos números 29 y 30, y 31 y 32 podían ser cobrados judicialmente desde el primero de abril respectivo y ya no le era aplicable la implícita moratoria prevista en el artículo 50 de comentario.

Como es lógico, tampoco tiene validez tal criterio para los períodos 33 y siguientes, al encontrarse amparados por la ley número 3063 que tácitamente señala como punto de partida para el cómputo de la prescripción, el vencimiento al plazo señalado para la cancelación del impuesto procedente de las declaraciones.

b) Para la caducidad de los impuestos determinados mediante resolución administrativa, rigen los plazos previstos expresamente por el artículo 28 de la ley citada.

c) En consecuencia el cómputo de la prescripción en la forma que se hace en la sentencia de Casación comentada, sólo sería factible cuando se reúnen las siguientes condiciones:

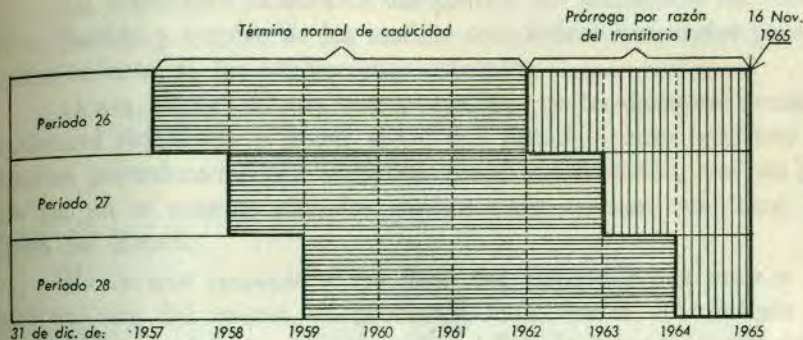
- a) que se trate de períodos anteriores al número 29,
- b) que se trate de impuesto declarado por el contribuyente.

La litis fenecida mediante esa sentencia, no reunía las condiciones antes indicadas; en consecuencia dicha resolución no constituye un antecedente ortodoxo adecuadamente ilustrativo sobre esta materia.

ANEXO I

CADUCIDAD DE LOS PERIODOS FISCALES AFECTADOS POR EL TRANSITORIO I DEL ARTICULO 28

Plazo largo, de cinco años



Plazo corto, de tres años

