

Tribunal Contencioso Administrativo Sección III

Resolución N° 00147 - 2021

Fecha de la Resolución: 26 de Marzo del 2021 a las 8:25 a. m.

Expediente: 19-007249-1027-CA

Redactado por: Evelyn de los Ángeles Solano Ulloa

Clase de asunto: Recurso jerárquico impropio

Analizado por: CENTRO DE INFORMACIÓN JURISPRUDENCIAL

Contenido de Interés:

Tipo de contenido: Voto de mayoría

Rama del Derecho: Derecho Tributario

Tema: Prescripción de la obligación tributaria

Subtemas:

- Análisis sobre el "pago bajo protesta" permitido en el ordenamiento jurídico y posibilidad para reclamar la prescripción de los tributos.

Tema: Obligación tributaria

Subtemas:

- Análisis sobre el "pago bajo protesta" permitido en el ordenamiento jurídico y posibilidad para reclamar la prescripción de los tributos.

Tema: Amnistía tributaria

Subtemas:

- Análisis sobre el "pago bajo protesta" permitido en el ordenamiento jurídico y posibilidad para reclamar la prescripción de los tributos.

Tema: Tributos municipales

Subtemas:

- Análisis sobre el "pago bajo protesta" permitido en el ordenamiento jurídico y posibilidad para reclamar la prescripción de los tributos.

"V.- En primer lugar, es menester aclarar a las autoridades locales que el pago bajo protesta sigue vigente, puesto que la reforma que sufrió el ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria" -reforma que fue utilizada para rechazar el pago en estas condiciones-, fue anulada por inconstitucional en la sentencia de la Sala Constitucional, resolución N° 12496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, retornando su texto al anterior, que en la actualidad literalmente dicta lo siguiente: [...] Ello permite arribar a una primera conclusión, que es que el pago bajo protesta desarrollado en el ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, si es aplicable de manera analógica conforme lo autoriza el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando la determinación del tributo es oficiosa, aún sin procedimiento determinativo, como ocurre en la especie. Como segunda conclusión, se debe entender que el pago bajo protesta no puede ser considerado una aceptación de la obligación, como entienden las autoridades locales al aplicar erradamente el ordinal 35 a) del mismo cuerpo legal, siendo más bien todo lo contrario dado que expresamente rechaza el monto cobrado, manifestándose expresamente como la excepción prevista a la regla del artículo 35 a). Entonces, el pago bajo protesta, por las implicaciones y derechos que reviste, legalmente reconocidos, excluye automática y legalmente la aplicación de dicho numeral (35,a) y, consecuentemente, descarta la posibilidad de integrar el ordenamiento tributario con el desarrollo del ordinal 643 del Código Civil, lo cual es jurídicamente improcedente en tratándose de normas de Derecho Público, de modo que tampoco es dable concluir que se dio una aceptación del adeudo. VI.- Una vez aclarado que el pago bajo protesta está permitido en nuestro ordenamiento, nada impide que éste bien pueda aprovecharse para reclamar la prescripción de los tributos. El artículo 35 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la prescripción como un medio de extinción [...]"

... **Ver menos**

Otras Referencias: Concejo Municipal de San José, en el acuerdo 5, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria No. 131, celebrada el 30 de octubre del 2018. Concejo Municipal de San José, punto 9) del acuerdo 5, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria No. 131, celebrada el 30 de octubre del 2018.

Citas de Legislación y Doctrina Sentencias Relacionadas

Texto de la Resolución

No. 147-2021

Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial de San José, anexo A. Goicoechea, a las ocho horas veinticinco minutos del veintiséis de marzo del dos mil veintiuno.

Conoce este Tribunal, del recurso de apelación en jerarquía impropia, interpuesto por VJ Propiedades S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-120981, representado por su apoderado generalísimo sin límite de suma, el señor Arturo López Salas, cédula de identidad 5-0209-0583, contra la resolución del Alcalde de San José, No. ALCADÍA-02299-2019 del 24 de setiembre del 2019.

Redacta la jueza Solano Ulloa.

CONSIDERANDO

I.- De los hechos probados. - De importancia para la resolución de este asunto, se tiene como debidamente acreditados los siguientes hechos: **1)** En acuerdo 5, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria No. 131, celebrada el 30 de octubre del 2018, el Concejo Municipal de San José dispuso una amnistía tributaria de recargos, intereses y multas sobre impuestos conforme a la Ley 9587, Autorización para la Condonación Tributaria en el Régimen Municipal, la cual regiría del 1 de diciembre del 2018 al 31 de mayo del 2019. En el acto se dispuso adicionalmente en el punto 9 que *"en relación a la interposición de estudios o reclamos administrativos, entiéndase por estos solicitudes, inconformidades o recursos administrativos, por cargos mal realizados, cobros indebidos u otras razones, que involucren la cancelación de tributos cubiertos dentro de esta amnistía, la Ley se aplicará siempre y cuando sean presentados hasta el 31 de marzo del 2019 inclusive"*. **2)** El 27 de mayo del 2019, VJ Propiedades S.A. planteó formal *"solicitud de prescripción de adeudos"*, según la cual pagaba bajo protesta los montos adeudados conforme a la amnistía tributaria en reserva de que se resolviera la gestión de prescripción que en el acto planteaba. **3)** En oficio No. DGT-PCE-0663-2019 del 22 de julio del 2019, el Proceso de Cobro Externo estimó que el pago bajo protesta procedía ante supuestos de procedimiento determinativo de la obligación tributaria, conforme al ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual considera fue reformado mediante Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012. Esgrimió adicionalmente que la gestión es extemporánea dado que fue planteada fuera del plazo previsto por el Concejo Municipal en el punto 9 del acuerdo citado, de modo que, al haber cancelado el adeudo bajo protesta a la espera de la respuesta al trámite de la prescripción, *ipso facto* la sociedad aceptó el monto de la obligación tributaria, en aplicación del artículo 35 a) de ese mismo cuerpo normativo. **4)** Inconforme, la sociedad planteó recurso de apelación resultando rechazado por el Alcalde de San José, en resolución No. ALCADÍA-02299-2019 del 24 de setiembre del 2019. El jerarca se fundamentó en el dictamen C-289-2007 de la Procuraduría General de la República, que consideró que el numeral 35 a) de cita interpretado junto con el 643 del Código Civil, permite entender que una vez pagado el adeudo tributario, el instituto de la prescripción carece de sentido, en razón del reconocimiento de una "deuda natural". Asimismo, estimó prescrita la gestión por haberse vencido el plazo de la amnistía tributaria.

II.- Agravios de la parte apelante.- La sociedad apeló lo resuelto por el Alcalde de San José, con base en los siguientes motivos de agravio. El primero de ellos, se sustenta en la transgresión del derecho fundamental de obtener respuesta en tiempo y forma respecto de su gestión de prescripción, fijando de manera ilegal un tiempo límite para plantearla y denegando el pago bajo protesta. Estima lo actuado violatorio del principio general de "solve et repete", conculcando bajo un razonamiento que estima "perverso" su derecho a pagar, bajo inconformidad, el adeudo fiscal (ope exceptiones). Alega que la prescripción opera como "acción" y como "excepción", procurando primeramente en este caso la extinción del adeudo, de modo que el pago bajo protesta durante la amnistía no es el reconocimiento de una deuda natural.

III.- Sobre el fondo. La amnistía tributaria decretada por el Concejo Municipal de San José, en el acuerdo 5, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria No. 131, celebrada el 30 de octubre del 2018, con base en la autorización prevista por el legislador en la Ley 9587, Autorización para la Condonación Tributaria en el Régimen Municipal", estuvo vigente durante el período comprendido entre el 1 de diciembre del 2018 al 31 de mayo del 2019. Ello responde a lo decretado en el numeral 2 de ese cuerpo legal, el cual previó que cada concejo municipal *"... decidirá si se acoge a lo preceptuado en esta ley y, en caso de así decidirlo, definirá el plazo por el cual regirá la condonación, sin que dicho plazo exceda de seis meses, contado a partir de la firmeza del acuerdo municipal mediante el cual se apruebe el respectivo plan de condonación"*. Desde este punto de vista, es claro que la gestión de la parte apelante, tendiente a acogerse a los beneficios de dicha amnistía relacionados con la condonación de intereses y multas, al haber sido interpuesta el 27 de mayo del 2019, fue realizada en tiempo, conforme al plazo previsto por el cuerpo edil en el acuerdo de cita. Ahora bien, la causa que se pone en conocimiento de esta Cámara radica en que el pago se hizo bajo protesta, en aras de que la Administración Tributaria resolviera la gestión de prescripción planteada por el representante de la sociedad. La posición de las autoridades locales es muy clara, puesto que el plazo otorgado por el Concejo Municipal para la presentación de reclamos y acogerse a la amnistía, vencía el 31 de marzo del 2019, lo que los llevó a estimar que la petición es extemporánea. En una correcta lógica procesal, esa declaratoria de extemporaneidad debía llevar a rechazar de plano la petición y, con ello, no debía el ayuntamiento entrar a conocer por el fondo el reclamo de prescripción. Sin embargo, dicha gestión fue atendida y resuelta por el fondo de forma negativa, con lo cual el plazo que en un inicio se consideró superado, fue reabierto a la parte conociéndosele su petición. Los límites temporales para la interposición de reclamos que fueron creados en el punto 9) del acuerdo 5, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria No. 131, celebrada el 30 de octubre del 2018, el Concejo Municipal de San José, en realidad no surtieron efectos para este caso en concreto, pues materialmente, si bien fueron invocados por la Municipalidad en los actos que se dictaron durante la cadena recursiva, no le fueron aplicados a la parte apelante.

IV.- Sobre el pago bajo protesta y la prescripción. La postura desarrollada por la Municipalidad parte de la aplicación de los numerales 35 a) y 56 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, rechazando el pago bajo protesta exponiendo que es una figura no vigente ante la reforma del artículo 144 desde el año 2012 y, finalmente, declarando improcedente la prescripción puesto que el pago por sí mismo consolidó el reconocimiento de una obligación natural. De lo expuesto se desprende que siendo que la declaratoria de extemporaneidad de la solicitud no surtió efecto alguno, el análisis por el fondo deberá ser atendido en razón de las posiciones abiertamente contrarias de ambas partes. El estudio debe comprender dos aspectos de interés, el primero, si es procedente legalmente el pago bajo protesta, de modo que, de ser admisible, se debe analizar si la prescripción pudo haber sido declarada, tal y como se desarrollará en los Considerandos siguientes.

V.- En primer lugar, es menester aclarar a las autoridades locales que el pago bajo protesta sigue vigente, puesto que la reforma que sufrió el ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria" -reforma que fue utilizada para rechazar el pago en estas condiciones-, fue anulada por inconstitucional en la sentencia de la Sala Constitucional, resolución N° 12496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2016, retornando su texto al anterior, que en la actualidad literalmente dicta lo siguiente:

"Artículo 144.—Vista inicial.

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda. En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen.

El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 de este Código. En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición del sujeto pasivo. La tasa de interés que deberá reconocer la Administración será la establecida en el artículo 57 de este Código."

Ciertamente al hacer referencia al ordinal 124 del mismo Código, el pago bajo protesta fue diseñado por el legislador dentro del procedimiento de determinación tributaria. En tal caso la Administración Tributaria se introduce a fiscalizar la contabilidad del contribuyente y, en caso de identificar inconsistencias en la declaración y/o autoliquidación del tributo, procede a realizar los ajustes contables y fijar un nuevo monto el cual le es notificado en el traslado de cargos, suma que puede ser pagada bajo protesta por el contribuyente, lo cual impulsa el procedimiento hacia la discusión de la correcta fijación del importe. La tesis de la Municipalidad es que no estamos en presencia, siquiera, de un procedimiento de este tipo. A criterio de esta Cámara, tal interpretación es errada. La posibilidad de pagar bajo protesta es más que una manifestación del aforismo "solve et repete", mediante el cual el contribuyente honra sus tributos a cambio de estar al día con el fisco y evitar los efectos de la mora relacionados con los intereses y multas, el cual está estrechamente relacionado con la ejecutoriedad del acto que privilegia a la Administración, de modo que al revisarse el monto pagado versus lo que legalmente corresponde pagar, se genera el derecho de obtener la devolución de lo pagado de más. Lo indicado a la vez responde al deber de la Administración de cobrar y recaudar estrictamente lo permitido por la Ley, evitando un enriquecimiento sin causa a su favor en detrimento del patrimonio del administrado. En materia municipal, los impuestos y tasas que recaen sobre la propiedad y aprovechamiento de los bienes inmuebles son de fijación oficiosa de las autoridades municipales, las cuales actúan en calidad de Administración Tributaria, limitándose el contribuyente a participar con la presentación de la declaración del valor del bien, la cual es útil solamente para la fijación de la base imponible, siendo resorte de las autoridades del ayuntamiento la determinación del quantum del tributo. El importe que el administrado está compelido a pagar lo conoce a través del estado de cuenta individual que debe contener el detalle de los rubros cobrados, de modo que no existe participación del sujeto pasivo en su determinación. En tales condiciones, en las que se manifiestan los poderes de imperio del fisco, surge el deber de pagarlo íntegramente, con lo cual ciertamente, se produce el reconocimiento de la deuda, según los postulados del ordinal 35 a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, si el contribuyente está disconforme con el cobro y correlativo pago, tiene derecho a cuestionar el monto que le pone al cobro la Municipalidad, haciendo el denominado "pago bajo protesta". En este supuesto, el contribuyente logra no incurrir en mora, de modo que no le corren intereses ni se expone a la imposición de multas, con lo cual se habilita la discusión sobre la cuantía del tributo. De ello deriva que el instituto del "pago bajo protesta" en materia tributaria, es una garantía al administrado que lo aprovecha en defensa de su peculio y, a la vez, un límite a los poderes de imperio de la gestión tributaria de la Administración. Ello permite arribar a una primera conclusión, que es que el pago bajo protesta desarrollado en el ordinal 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sí es aplicable de manera analógica conforme lo autoriza el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando la determinación del tributo es oficiosa, aún sin procedimiento determinativo, como ocurre en la especie. Como segunda conclusión, se debe entender que el pago bajo protesta no puede ser considerado una aceptación de la obligación, como entienden las autoridades locales al aplicar erradamente el ordinal 35 a) del mismo cuerpo legal, siendo más bien todo lo contrario dado que expresamente rechaza el monto cobrado, manifestándose expresamente como la excepción prevista a la regla del artículo 35 a). Entonces, el pago bajo protesta, por las implicaciones y derechos que reviste, legalmente reconocidos, excluye automática y legalmente la aplicación de dicho numeral (35,a) y, consecuentemente, descarta la posibilidad de integrar el ordenamiento tributario con el desarrollo del ordinal 643 del Código Civil, lo cual es jurídicamente improcedente en tratándose de normas de Derecho Público, de modo que tampoco es dable concluir que se dio una aceptación del adeudo.

VI.- Una vez aclarado que el pago bajo protesta está permitido en nuestro ordenamiento, nada impide que éste bien pueda aprovecharse para reclamar la prescripción de los tributos. El artículo 35 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la prescripción como un medio de extinción de "las obligaciones tributarias, que mediante ella, se sanciona la inactividad de la Administración para exigir el pago del tributo, y que se regula en general, en los numerales 51 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo.- Encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues evita la protección indefinida de derechos que no se ejercen por su titular, ni se reconocen por el obligado, de forma que según lo expresado, ninguna obligación -y menos aún las de orden tributario-, puede calificarse como imprescriptible.- En esta materia, la Administración cuenta con un plazo determinado por ley, para recuperar los dineros no pagados por ese concepto, transcurrido el cual, queda sujeto a la voluntad del administrado, que bien puede invocar esa causal en su defensa..."- (resolución No. 00166 de las 11:00 horas del 26 de marzo de 2008 emitida por esta misma Sección). De conformidad con el artículo 73 del Código Municipal, los impuestos (patentes) por concepto de licencias municipales tienen un término de prescripción de cinco años, mientras que el numeral 8 de la Ley del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, dispone que la acción de cobro de ese impuesto prescribe en tres años, debiendo calcularse ambos tributos conforme lo dispone el numeral 52 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Siendo que en la presente causa la Administración Tributaria no se pronunció respecto de los periodos de ambas cargas tributarias que fueron pagadas por la parte recurrente, esta Cámara no está en capacidad de acogerla o rechazarla, de modo que las autoridades locales están en el deber de resolver este extremo. La manera en que se atendió el reclamo, tanto en el oficio No. DGT-PCE-0663-2019 del 22 de julio del 2019, del Proceso de Cobro Externo, como por el Alcalde en el acto venido en alzada, al rechazar el instituto de la prescripción en este caso, tienen vicios en su contenido, razón por la cual debe anularse ambas actuaciones. Deberá devolverse los autos a la corporación municipal, para que el Proceso de Cobro Externo se pronuncie respecto de la prescripción alegada, en aplicación de la normativa de cita. Ergo, el recurso de apelación ha de declararse con lugar.

VII.- Al haberse sustanciado esta sede en forma electrónica, queda a disposición de las partes obtener una copia integral que contiene tanto el expediente administrativo remitido por la Corporación Municipal así como la totalidad de las piezas que conforman la presente alzada, para lo cual deberá aportar el dispositivo electrónico de almacenamiento (llave maya o disco compacto). Asimismo, en caso que hubiere ingresado documentación física o electrónica (planos, fotografías, informes, etc) que permanezca aún en custodia el Despacho, podrá retirarla quien la aportó en un plazo de 30 días hábiles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento sobre Expediente Electrónico ante el Poder Judicial, aprobado por la Corte Plena en sesión n.º 27-11 del 22 de agosto del 2011, artículo XXVI y publicado en el Boletín Judicial n.º 19 del 26 de enero del 2012, así como en el acuerdo aprobado por el Consejo Superior del Poder Judicial, en la sesión n.º 43-12 celebrada el 3 de mayo del 2012, artículo LXXXI.

POR TANTO

Se declara con lugar el recurso de apelación, anulándose la resolución del Alcalde de San José, No. ALCADÍA-02299-2019 del 24 de setiembre del 2019. Por conexidad y consecuencia, se anula también el oficio No. DGT-PCE-0663-2019 del 22 de julio del 2019, del Proceso de Cobro Externo. Se devuelve el expediente a la Municipalidad, para que el Alcalde encargue a la oficina competente la resolución del reclamo de prescripción planteado por la parte apelante el 27 de mayo del 2019.

Evelyn Solano Ulloa

Jorge Leiva Poveda

Francisco José Chaves Torres

- Código Verificador -
HYZFWTCJBWG61
HYZFWTCJBWG61

Documento firmado por:

EVELYN SOLANO ULLOA, JUEZ/A DECISOR/A
FRANCISCO CHAVES TORRES, JUEZ/A DECISOR/A
JORGE LEIVA POVEDA, JUEZ/A DECISOR/A

Clasificación elaborada por CENTRO DE INFORMACIÓN JURISPRUDENCIAL del Poder Judicial. Prohibida su reproducción y/o distribución en forma onerosa.

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 26-07-2021 21:48:48.

