



Informe de Investigación

TÍTULO: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Rama del Derecho: Derecho Tributario | Descriptor: Proceso Especial Tributario |
| Palabras clave: Proceso, Procedimiento Administrativo, Tributario, Sancionador, Tributo. | |
| Fuentes: Normativa y Jurisprudencia. | Fecha de elaboración: 11/05/2011 |

Índice de contenido de la Investigación

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 1. RESUMEN..... | 1 |
| 2. NORMATIVA..... | 1 |
| a) Código de Normas y Procedimientos Tributarios..... | 1 |
| 3. JURISPRUDENCIA..... | 4 |
| a) Observancia del debido proceso en el procedimiento..... | 4 |
| b) Facultad fiscalizadora de la administración tributaria..... | 6 |
| c) Ejecución del fallo pese a la falta de firmeza del acto que determina el tributo..... | 9 |

1. RESUMEN

A lo largo de la presente recopilación, se incorporan extractos jurisprudenciales sobre la regulación del proceso especial tributario, particularmente en lo que respecta al procedimiento sancionatorio. Se incorporan asimismo, las disposiciones aplicables del Código Tributario, estableciendo una clara diferencia respecto a los delitos tributarios que son de competencia exclusiva de la jurisdicción penal.



2. NORMATIVA

a) Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹

Artículo 65.- Clasificación (*)

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios.

Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto.

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

NOTA: El presente Título (que comprende los artículos del 65 al 98), fue reformado por la Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria. Dichas reformas rigen a partir del período fiscal siguiente a su publicación, excepto las referentes a sanciones, las cuales entrarán en vigencia en el plazo de seis meses, contados a partir de la fecha de la publicación de la referida Ley, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: a) Promulgar los reglamentos generales de fiscalización, gestión tributaria y recaudación. b) Publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización. c) Implementar un sistema o programa de información y educación, dirigido al contribuyente para que conozca los alcances de la presente Ley.

NOTA: Mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999, el presente Título fue reformado íntegramente, modificando la redacción de los artículos

Artículo 66.- Comprobación de hechos ilícitos tributarios (*)

La comprobación de los hechos ilícitos tributarios deberá respetar el principio "non bis in idem", de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En los supuestos en que las infracciones puedan constituir delitos tributarios, la Administración trasladará el asunto a la jurisdicción competente, según el artículo 89, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados.

b) En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá iniciar y desarrollar la acción judicial. Sin embargo, si esta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan considerarse actos preparatorios del delito, sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas, si su naturaleza lo permite.

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

Artículo 150.- Procedimientos para sancionar (*)

El expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

En aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 de este Código. Cuando no haya autodeterminación de la sanción, se pondrán en conocimiento del eventual



infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.

Contra la resolución cabrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, sin perjuicio de que el interesado pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del plazo máximo de un año. La interposición del proceso contencioso-administrativo, se regirá conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso-Administrativo, incluso para el dictado y la aplicación de las medidas cautelares, las cuales también serán procedentes para el procedimiento sancionatorio tributario.(*)

(*) El párrafo cuarto del presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 8508 de 28 de abril del 2006. Alcance No. 38 a La Gaceta No. 120 del 22 de Junio del 2006.

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

Artículo 155.- Orden de aplicación.

En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate.

3. JURISPRUDENCIA

a) Observancia del debido proceso en el procedimiento

[SALA PRIMERA]²

"IV.- A fin de determinar si lo actuado en sede administrativa lesiona el derecho de defensa, argumento esbozado en la demanda y acogido en el fallo recurrido, conviene recordar que la Sala Constitucional, ha considerado que la existencia de distintos tipos de procedimientos, es una facultad del legislador, siempre y cuando no se lesione el debido proceso, reconociendo entre otros, la particularidad de los que atañen a la materia tributaria (sobre el particular pueden consultarse los votos de esa Sala no. 778 de 16 horas 15 minutos del 16 de febrero y no. 2748 de 15 horas 54 minutos del 11 de junio, ambos de 1993). En esa misma orientación, esta Sala expresó: "Obsérvese cómo en el proceso ha de procurarse la garantía de una serie de derechos en forma integral. Sea, de verse alguno de ellos disminuido o vedado de ejercer en un todo, el proceso íntegro sufre como consecuencia la nulidad por transgresión al debido proceso. Por ello, debe valorarse con sumo cuidado cada caso, pues no obstante existir la posibilidad de determinar elementos básicos en relación con aquel principio, deviene prácticamente imposible, conformar un esquema o marco unívoco -aplicable siempre- el cual resulte infalible protector del debido proceso. Máxime si se considera que las circunstancias del proceso, son en última instancia las que permiten concluir si se satisfizo o no el principio." (Sentencia no. 21 de 14 horas 15 minutos del 9 de abril de 1997). Sin dejar de lado ese marco referencial, es relevante destacar que la empresa actora, desde que importó la maquinaria y equipo sabía que la dispensa tributaria era temporal, mientras no se concluyera la obra pública a la que estaba obligada a destinarla. Y que, una vez finalizado el proyecto, debía legalizar lo relativo a la carga impositiva de esos bienes. Ante su incumplimiento, el Departamento de Control y Evaluación en el oficio 643 le comunicó: "De conformidad con información en poder de esta Oficina, se conoce que su Representada ha concluido una serie de proyectos de Construcción de Obra Pública, y que a la fecha tiene bienes exonerados fuera del ordenamiento jurídico, por lo que le solicitamos proceder a ponerse al día con sus obligaciones tributarias, sobre aquellos bienes que se detallan en el listado que se anexa a la presente. Esta Oficina le concede un plazo de 15 (quince) días a partir del recibo de la presente para proceder conforme, vencido dicho plazo sin que haya demostrado la legalización de dichos (sic) bienes ante la Dirección General de Hacienda se procederá de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 45 de la Ley 7293.". De acuerdo con ese numeral, que se cita en el oficio recién transcrito en parte; "Los beneficiarios que, de alguna manera, infrinjan las



regulaciones del respectivo régimen exoneratorio o de cualquier otro incentivo fiscal, serán sancionados con el decomiso de las mercancías adquiridas con exención tributaria, con el fin de que se paguen los tributos dejados de cancelar en el momento de la nacionalización de las mercancías, en un plazo no mayor de treinta días hábiles a partir del decomiso y, si en este plazo no se cancelaran los tributos y sobretasas correspondientes, dichas mercancías caerán en comiso a favor del Fisco, con la imposibilidad de disfrutar privilegio alguno durante un lustro. Tratándose de cancelación voluntaria, la liquidación se efectuará sobre los tributos y sobretasas vigentes en el momento de la aceptación de tal solicitud por la autoridad aduanera competente. La depreciación merma o avería se harán conforme a las reglas vigentes y de acuerdo con el estado del bien en la fecha de liquidación. Esta disposición no se aplicará de existir un régimen más favorable vigente en el momento de efectuarse la liquidación". Como resulta notorio, sólo se le indicó a la Constructora que por haber concluido los proyectos constructivos, debía ponerse al día con las obligaciones tributarias de los bienes que se detallan en el anexo, en el cual, según se obtiene del expediente administrativo, se hace referencia al proyecto de construcción, tipo de bien, marca, modelo, motor, chasis, número de exoneración y su fecha. Más aún, consta también un detalle de aquellos en los que solicitó liquidación y se aprobó. (Ver al respecto los expedientes administrativos, en particular, el número 3). Finalmente, se le dio un plazo para que cumpliera con sus obligaciones, vencido el cual, se procedería conforme al artículo 45 ya citado, sea al decomiso. En criterio de esta Sala, se le intimó en forma expresa y particular de los cargos con indicación puntual de las consecuencias, en caso de no ser atendida la solicitud de ponerse al día con sus obligaciones en el plazo que expresamente se le otorgó, de manera que no se limitó su derecho de defensa, el que, con apoyo en los precedentes jurisdiccionales citados, no es reserva exclusiva del procedimiento ordinario. Nótese cómo, en virtud de comunicaciones similares a la que se analiza, la Cámara de Construcciones de Carreteras y Puentes, ejecutando un acuerdo de su Asamblea Ordinaria, a tan sólo un mes de la fecha del oficio enviado a la actora, solicitó a la Jefa del Departamento de Control y Evaluación (folio 15 del expediente administrativo número 1), una prórroga de seis meses para "la consecución y presentación de los requisitos necesarios de liquidación de impuestos", agregando, tres días después los oficios enviados por esa dependencia, entre los que se encuentra el remitido a Constructora Hernán Solís (folio 14 ibídem). Todo ello denota un reconocimiento de que los datos suministrados eran suficientes para legalizar los bienes importados, requiriendo tan solo de un plazo mayor, para proceder a liquidarlos, en razón de su complejidad. En consecuencia, al ajustarse la conducta administrativa a las normas pertinentes, sin que se encuentre violación alguna al debido proceso o al derecho de defensa, procede en este extremo, declarar con lugar el recurso planteado, casando en lo que corresponde, como

luego se indicará, la sentencia objeto de impugnación."

b) Facultad fiscalizadora de la administración tributaria

[SALA PRIMERA]³

"IV.- Sobre el procedimiento sancionatorio. A la Administración Tributaria, en el ejercicio de su función fiscalizadora, se le otorgan facultades para verificar y comprobar que la autoliquidación del impuesto realizada por el contribuyente se ajuste a las normas legales que lo regulan, de forma tal que, en caso de apreciar una declaración errónea que incida en la base imponible, el órgano competente puede proceder a realizar una fijación de oficio, ya sea aumentando o disminuyendo el monto que se debió pagar (preceptos 103, 124, 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y los numerales 59, inciso a), 63 y 77 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización, y Recaudación Tributaria). Concomitantemente, en caso de que se determine que la base imponible declarada es menor a la debida, producto de un incumplimiento de las normas tributarias aplicables, el Fisco tiene la potestad, además de proceder al cobro de las sumas no percibidas, de imponer sanciones al contribuyente por la comisión de una infracción administrativa tipificada en el ordenamiento jurídico. En este caso, el procedimiento sancionatorio se inicia con una propuesta motivada, ante la cual surgen dos posibilidades para el contribuyente. La primera, autoliquidar la sanción, en cuyo caso la Administración se encuentra en el deber de emitir una resolución, la cual, en virtud de la remisión normativa realizada al párrafo final del numeral 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no debe contener una apreciación de las pruebas y defensas alegadas, el fundamento de la decisión ni los elementos de determinación aplicados. En caso contrario, esto es, que el sujeto pasivo se rehúse a realizar el pago en forma voluntaria, se le debe comunicar un traslado de cargos, concediéndole un plazo de diez días para expresar lo que considere pertinente y aporte las probanzas correspondientes. Como se puede observar, el traslado de cargos constituye la intimación que realiza el Fisco, en el que se le detallan al contribuyente los hechos que se le imputan y las consecuencias que, en principio, se derivan de estos, a fin de que pueda ejercer su derecho a la defensa. Lo anterior es conteste con lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización, y Recaudación Tributaria, el cual define dicha actuación como " documentos que extienden los funcionarios de Fiscalización con el fin de trasladar al sujeto fiscalizado los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación en los casos en que se determine una diferencia de impuesto a cargo de sujeto pasivo, continuando así con el procedimiento de su determinación de oficio de la obligación tributaria si el sujeto manifiesta implícita o explícitamente, disconformidad con tales resultados." Si bien la norma reglamentaria supra citada



parece supeditar la continuación del procedimiento a que el administrado manifieste disconformidad con la imputación que se realizó, según el numeral 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se arriba a la conclusión contraria. En este sentido, el precepto legal citado prevé que, una vez comunicado dicho acto, es decir, el traslado de cargos, y vencido el plazo que se debe conferir al sujeto fiscalizado, la Administración debe tomar una decisión en cuanto a la sanción, ya sea imponiéndola o no. Confirma lo anterior el propio texto de la disposición en comentario, el cual establece que, una vez vencido este trámite –la audiencia al presunto infractor-, “ la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.” Asimismo, el texto del precepto 147 del mismo cuerpo normativo conlleva esta conclusión, al establecer los requisitos que debe cumplir toda resolución administrativa, dentro de los cuales, el inciso f) estipula como un contenido esencial del acto la “ determinación de los montos exigibles por tributos”. Es a partir de este momento que se manifiesta la decisión del Fisco, es decir, emite un acto final. Ergo, la imposición y cuantificación de la sanción al sujeto pasivo incumpliente, no se dan con el traslado de cargos. Estos efectos son propios de la resolución a que se hizo referencia, una vez que se haya dado al contribuyente la posibilidad de oponerse a los cargos, es decir, que es hasta este punto que se puede hablar de un acto final o definitivo. Asimismo, es ante la emisión de este acto que da inicio la fase recursiva en sede administrativa. De lo dicho hasta este punto, se colige que el traslado de cargos constituye, a no dudarlo, un acto de trámite, el cual, como se indicó, no es objeto de impugnación judicial, salvo que concurren los presupuestos de hecho que configuran la excepción ya comentada (acto preparatorio con efecto propio). En este sentido, dicha condición debe ser acreditada por la parte actora, quien se encuentra compelido a señalar, en el caso concreto, que el acto específico surte efectos jurídico-fácticos, ya sea, al resolver el objeto del procedimiento o bien, por impedir que se continúe con su trámite, o en definitiva, que tenga incidencia directa en la situación jurídico subjetiva del o los destinatarios del acto o acuerdo. En la especie, es claro que el contenido del traslado de cargos no. 1931000116491 no presenta las características requeridas para que este sea impugnado en forma directa. En primer lugar, si bien en el expediente administrativo no consta que se haya emitido la resolución final, también resulta diáfano que el actor planteó el proceso, específicamente, contra dicho trámite, aproximadamente un mes después de que le fuera notificado, sin que aporte elementos probatorios al expediente de los cuales se pueda colegir que la Administración pretendiera ejecutar su contenido (lo cual sería, por demás, inviable). Asimismo, del propio texto del acto cuya nulidad se pretende, se colige que no es generador de efectos jurídicos, toda vez que, si bien indica que se da una infracción por inexactitud en los términos del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo hace a reserva de que “en el curso del



procedimiento se demuestre la ausencia del elemento subjetivo o la concurrencia de alguna causa eximente de responsabilidad o se origine una sanción menor si corresponde”, para lo cual “se informa al interesado que, dentro del plazo de diez días hábiles podrá presentar un escrito de reclamo [...] expresando lo que desee y aportando la prueba correspondiente...”. De igual manera, con base en la formulación de las pretensiones, tampoco se alega la existencia de un acto presunto, derivado de la aplicación de la figura silencial, lo que podría ser revisado en esta sede. En segundo lugar, debe observarse que el acto en comentario, en forma alguna, impide la continuación del procedimiento sancionatorio. De lo expuesto, se colige que en la especie se debe descartar la concurrencia de las hipótesis excepcionales contenidas en el numeral 18 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

V.- Según lo expuesto, y al margen del análisis de la aplicación de los principios del derecho sancionatorio administrativo en la praxis de la Administración Tributaria, en el caso concreto se da un supuesto de inadmisibilidad contemplado en el canon 60 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuya apreciación se puede realizar de oficio por parte de los juzgadores (numeral 41 de dicho cuerpo normativo). Ya que el traslado de cargos no. 1931000116491 no es un acto administrativo que pueda ser conocido en esta sede jurisdiccional, la demanda debe ser declarada inadmisibile. Por la forma en que se resuelve el presente asunto, carece de todo interés el análisis de los agravios interpuestos en el recurso, omitiendo pronunciamiento sobre este. Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en los numerales 221 del Código Procesal Civil y 98.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, las costas del proceso corren por cuenta de la parte actora.”

c) Ejecución del fallo pese a la falta de firmeza del acto que determina el tributo

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]⁴

“V. En primer término, procede este Tribunal a pronunciarse con respecto a la incidencia de nulidad alegada. Arguye el actor que la resolución sancionatoria no puede válidamente dictarse si no está firme en sede administrativa la resolución determinativa en la que se acredite el incumplimiento, realizando una serie de consideraciones en cuanto a las diferentes interpretaciones que se han dado con respecto al tema . Realiza una serie de consideraciones respecto de la aplicación de las directrices 01-02 del 10 de enero del 2002 y 29-03 de 18 de diciembre del 2003, dictada por la Administración Tributaria y que regulan el procedimiento sobre la aplicación de la sanción a que se refiere el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Asimismo, cita la directriz DGT-02-2006 emitida por la Dirección General de Tributación Directa con ocasión de la Sentencia No. 86-



2006, dictada por la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo. Realizado el análisis por parte de éste Tribunal, la incidencia interpuesta carece de fundamento. En efecto, de conformidad con las regulaciones establecidas en los artículos 194, 197 y 199 del Código Procesal Civil, aplicable al sub-lite a dispensa del artículo 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la nulidad es declarable aún de oficio cuando se haya producido indefensión o se hubieren violado normas fundamentales que garanticen el curso normal del procedimiento, debiendo reclamarse en la vía incidental, mediante interposición en legajo separado. De la lectura de los autos, se concluye que no se ha acreditado la existencia de indefensión o violación de normas fundamentales del curso normal del procedimiento, amén de que no ha sido formulada la incidencia por la vía que procede conforme a derecho, por lo que la nulidad alegada deviene en improcedente.

VI. Conforme lo considera el representante del Estado, de acuerdo con las pretensiones planteadas por la actora en el escrito de formalización de la demanda, se solicita la nulidad absoluta o revocación por el fondo de la resolución SAF-08-8164-06, dictada por la Administración Tributaria de la Zona Norte, que corresponde a un proceso sancionatorio que el accionante alega se emitió sin encontrarse firme la Resolución Determinativa que le da fundamento. Es por lo anterior que este Tribunal se limitará al análisis relacionado con la nulidad de la resolución dictada dentro del procedimiento sancionador. Las argumentaciones de fondo relacionadas con el procedimiento determinativo no son objeto del presente proceso judicial, por lo que no serán objeto de análisis a efecto de no prejuzgar sobre dichas argumentaciones. En cuanto a la posibilidad de dictar la resolución sancionatoria sin que se encuentre firme la resolución determinativa, el artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente: "Artículo 153: Inicio de causa. Para iniciar la causa del procedimiento sancionador, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa."

Ante la claridad de la norma citada, no existe discusión respecto de la posibilidad de que la Administración Tributaria inicie el procedimiento sancionador, aún cuando no se haya agotado la vía administrativa respecto del procedimiento determinativo. Este Tribunal avala las consideraciones del representante del Estado en el sentido de que dicha facultad pretende facilitar la función de la Administración Tributaria y evitar que prescriba el derecho de la administración de cobrar la respectiva obligación tributaria. No obstante, es criterio de ésta Cámara que no es dable dictar el acto sancionatorio, sin que el procedimiento de determinación de los tributos que originan dicho procedimiento se encuentre firme. En nuestra consideración, si bien el artículo 153 del Código Tributario autoriza a la Administración Tributaria para proceder " al inicio de la causa ", dicha disposición



legal "no autoriza a la imposición de la sanción", pues la misma depende o está condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Las conductas tipificadas por las que se pretende imponer la sanción al contribuyente -en este caso la presentación de declaraciones inexactas-, encuentra su motivo y fundamento en la determinación que al efecto se realice en el procedimiento determinativo, una vez analizada la procedencia o no de las argumentaciones del contribuyente. De igual forma la aplicación de la sanción depende del monto que en definitiva se determine en el procedimiento determinativo. En caso de que el acto determinativo no se encuentre firme, el acto sancionador carece de un motivo cierto, faltando uno de los elementos constitutivos del acto administrativo al ser inexistente o incierto el motivo del acto. En tales circunstancias, ésta Sección del Tribunal coincide con las consideraciones plasmadas en el voto salvado de la Sentencia No. 86-2006, dictada por la Sección Primera del Tribunal Contencioso, en el sentido de que conforme a las disposiciones establecidas en los artículos 133, 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública, el acto sancionador se encuentra viciado de nulidad absoluta y ordenar su ejecución podría generar responsabilidad civil, administrativa y penal. De igual forma, no considera ésta Cámara procedente el argumento del representante del Estado en el sentido de que no existe violación del ordenamiento jurídico en la actuación de la Administración Tributaria, ni se ha causado perjuicio al contribuyente al no haberse ejecutado la sanción en el procedimiento sancionatorio hasta tanto el procedimiento de determinación de tributos no se encuentre firme. Lo anterior toda vez que la ejecución del acto sancionador se refiere a una etapa posterior de la actividad formal de la Administración que aquí no se discute, relativa a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Respecto de la imposibilidad de dictar la resolución sancionatoria sin que se encuentre firme la resolución determinativa, ya ésta Sección del Tribunal ya ha analizado el punto en cuestión, considerando al efecto lo siguiente:

"IV.- De una lectura de la norma invocada (artículo 153) se obtiene, sin mayor dificultad, que lo que le está permitido a la Administración es iniciar el procedimiento sancionador sin necesidad de que al acto final del procedimiento determinativo se encuentre firme, más no dictar el acto sancionatorio, que es algo muy distinto, y por lo tanto, en el caso que nos ocupa, el supuesto contenido en la norma del numeral 153 fue extendido injustificadamente por la Administración Tributaria, lesionando el debido proceso de la empresa demandada. Con acierto, la Jueza de primera instancia cita la resolución número 13-2006, dictada por la Sección Cuarta de este Tribunal, cuyo criterio comparte plenamente esta Sección, mediante la cual ya se había dilucidado el punto que aquí se debate, y cuya transcripción parcial se hace nuevamente en esta sentencia por la claridad de su exposición: "(...) El Tribunal estima que el numeral 153 que se acusa desaplicado



no indica, -ni siquiera en su literalidad-, que es posible dictar una sanción sin esperar la firmeza del procedimiento de determinación. El referido numeral autoriza a la Administración Tributaria para proceder al “ al inicio de la causa ” , más no a la imposición de la sanción, toda vez que la misma depende o está condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Debe tenerse presente que, la conducta prohibida – tipo- “ omisión de la declaración” y “ la presentación de declaraciones inexactas ” acarrea una sanción que se establece partiendo del monto establecido en el procedimiento determinativo, que en este caso relacionado con el período fiscal 1999. En efecto, la ley establece la sanción a partir de la diferencia entre el monto declarado y lo establecido en el procedimiento de determinación del período fiscal 1999, imponiendo al infractor el “ equivalente al veinticinco por ciento” de esa diferencia . De lo expuesto se sigue que, la lectura que hace el Estado del numeral 153 que acusa desaplicado, se enfrentaría groseramente al principio de legalidad de la pena, puesto que, si el acto determinativo no está firme, uno de los elementos que la conforman tampoco lo está, creándose, además, una grave incerteza jurídica, en tanto el contribuyente no sabe a qué atenerse. El no esperar la firmeza de la resolución determinativa pondría al contribuyente, en una situación de no poder ejercer su derecho de defensa, puesto que, no está determinada la base de cálculo sobre la que se le impondrá la sanción del 25% y, este aspecto no puede ser rebatido por el interesado que ve disminuida la posibilidad de combatir el quantum de la sanción, en la alzada administrativa. En razón de lo expuesto, debe confirmarse este extremo de la resolución impugnada."

En efecto, el artículo 153 citado habilita a la Administración Tributaria para "iniciar" el procedimiento sancionador, sin necesidad de que en el procedimiento determinativo el jerarca máximo haya emitido el acto que resuelve los recursos interpuestos contra el acto final. Sin embargo, esto difiere mucho de entender, como lo pretende hacer ver el representante del Estado, que a partir de esa disposición, la Administración Tributaria esta facultada para "sancionar" al contribuyente, prescindiendo de la firmeza del acto final del procedimiento determinativo, toda vez que éste es el procedimiento principal y si aún no ha sido definido, mucho menos lo puede estar el acto final del procedimiento sancionador, que es accesorio de aquél. No es posible concebir, cómo razonable y jurídicamente la Administración impuso a la accionada la sanción prevista por el numeral 81 del Código Tributario, esto es, el veinticinco por ciento de la diferencia entre el monto del impuesto liquidado en la determinación de oficio y el monto declarado por el contribuyente, si bien podía el Tribunal Fiscal Administrativo acoger total o parcialmente la impugnación presentada por la demandada contra el acto final del procedimiento determinativo (párrafo segundo del artículo 144 del Código Tributario). Con tal actuación, es claro que la Administración restringió severamente el derecho de defensa de la accionada, pues la sanción del 25%



sobre la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo liquidado por la Administración, tiene como sustrato o base el monto que finalmente sea fijado en el procedimiento determinativo, y si éste no estaba firme por haber recurrido el contribuyente el acto final del mismo, cualquier sanción que emitiera la Administración en esas circunstancias resultaba no solo incierta, en tanto el supuesto fáctico para su aplicación no estaba definido, sino además arbitraria, porque implicaría que el debido proceso de la sociedad accionada se limita únicamente a la presentación de recursos en el procedimiento sancionador, cuando es claro que en cualquier procedimiento el debido proceso debe garantizarse desde su inicio, y especialmente tratándose de materia represiva. Así, advierte esta Cámara que el proceder de la Administración Tributaria de Heredia fue contrario al ordenamiento jurídico, por lo que deben rechazarse los argumentos del recurrente en punto a la inobservancia de la Jueza A-quo, respecto del contenido y alcances del artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.-

V.- Tampoco es de recibo la tesis del representante del Estado, en cuanto a que la Administración Tributaria no ejecutó ni aplicó la sanción aludida, y que en virtud de tal inejecución no incurrió en violación alguna al ordenamiento jurídico, pues tal argumento se refiere a una etapa posterior de la actividad formal de la Administración que aquí no se discute ni interesa, relativa a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. El reproche que motivó la anulación de la resolución SA-04-R-0081-1 de la Administración Tributaria de Heredia y de todo lo actuado por ésta, se enfoca al dictado de la sanción, es decir, al nacimiento del acto administrativo como tal, en tanto expresión de voluntad en el ejercicio de la función administrativa, la cual en este caso resultó ser prematura, en razón de la ausencia de firmeza del procedimiento determinativo que le servía de base. En ese estado de cosas, es claro que el motivo (fundamento de hecho) del acto sancionatorio se encontraba viciado en forma grave, dado que era inexistente, o al menos incierto, al momento de ser tomado en cuenta para su dictado, infringiéndose de esa forma el numeral 133 de la Ley General de la Administración Pública, y por consiguiente, la sanción estaba viciada de nulidad absoluta, de conformidad con los numerales 158 y 166 del mencionado cuerpo legal. Con base en lo anterior, ni siquiera es discutible o relevante el hecho de que la Administración optara por no ejecutar la sanción (amparada en la directriz 01-2002), pues en primera instancia ni siquiera debió dictarla; pero aún cuando de forma irregular la hubiere dictado, como sucedió en la especie, la misma era inejecutable a tenor de los numerales 169 y 170 de la Ley General de la Administración Pública, so pena de incurrir en responsabilidad civil la Administración, y civil, administrativa y eventualmente penal el servidor que la ordenara. Por todo lo expuesto, el Tribunal opta por desestimar los agravios del apelante, por considerar que la resolución 148-2003 de las 11:00 horas del 4 de



abril del 2003 del Tribunal Fiscal Administrativo, se encuentra ajustada al ordenamiento jurídico, no siendo lesiva de los intereses públicos, tal y como acertadamente resolvió la Jueza A-quo.-

" Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena No. 25-2008 de las 16:00 horas del 10 de octubre del 2008)". Las consideraciones esbozadas en la Sentencia citada, son de aplicación al presente caso, sin que existan motivos para apartarse de dicho criterio, en razón de lo que al haberse dictado el acto sancionatorio, sin que el proceso determinativo se encuentre firme, el acto sancionador adolece de un vicio de nulidad absoluta, por lo que lo procedente es acoger el extremo de las pretensiones del actor referida a la declaratoria de nulidad absoluta de la Resolución SAF-08-8164-06 dictada por la Administración Tributaria de la Zona Norte a las 9 horas con 30 minutos del 31 de marzo del 2006. De igual forma, se debe acoger la pretensión formulada por la actora en el sentido de que en caso de que haya incurrido en el pago de alguna suma con ocasión del acto impugnado, deberá proceder la Administración Tributaria a devolver lo pagado, reconociendo los intereses de ley desde la fecha de su pago y hasta su devolución. Como consecuencia de lo anterior, se deberá devolver el expediente administrativo al Tribunal Fiscal administrativo con el fin de que continúe con la resolución del recurso de apelación formulado por la actora contra del procedimiento determinativo. "

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971.
- 2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Resolución No. 634-2006, de las diez horas con cincuenta minutos del seis de setiembre de dos mil seis.
- 3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Resolución No. 768-2009, de las dieciseis horas con cinco minutos del veinticuatro de julio de dos mil nueve.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sección Novena, Resolución No. 8-2009, de las quince horas con veinticinco minutos del treinta de enero de dos mil nueve.