



CIERRE DEL NEGOCIO COMO SANCIÓN TRIBUTARIA

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Infracción Administrativa Tributaria.
Palabras Claves: Cierre del Negocio, Acto Discrecional, Régimen Sancionatorio Tributario.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 19/11/2013.

Contenido

RESUMEN.....	2
NORMATIVA.....	2
El Cierre del Negocio como Sanción por Infracción Tributaria	2
Procedimiento para Aplicar Sanciones por Infracciones Tributarias	3
JURISPRUDENCIA	5
1. Aplicación Imperativa del Cierre del Negocio como Sanción Administrativa Tributaria en caso de Cancelar fuera del Plazo el Monto Prevenido.....	5
2. Cierre del Negocio ante la Omisión de Presenta la Declaración sobre el Impuesto de las Ventas	8
3. Presupuestos y Aplicación del Cierre de Negocios como Sanción Tributaria	11
4. Proporcionalidad, Razonabilidad, Discrecionalidad y Motivación del Acto de Cierre de Negocios.....	20
5. El Régimen Sancionatorio Tributario.....	22
6. Alcances, fundamento de la potestad sancionadora y principios aplicables al procedimiento en relación al traslado de cargos.....	25

RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre el Cierre del Negocio como Sanción Tributaria, para lo cual son aportados los artículos 86 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establecen la posibilidad de efectuar el cierre del negocio ante infracciones tributarias y el procedimiento a seguir para poder aplicar dicha sanción; siendo que además se incorporan las consideraciones que al respecto han elaborado la Sala Primera y el Tribunal Contencioso Administrativo en la solución de casos prácticos.

NORMATIVA

El Cierre del Negocio como Sanción por Infracción Tributaria [Código de Normas y Procedimientos Tributarios]¹

Artículo 86. ***Infracciones que dan lugar al cierre de negocios.*** La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate

de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio.

En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.

Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código.

(Así reformado por el artículo 75 de la Ley de Contingencia Fiscal, N° 8343 de 18 de diciembre del 2002)

Procedimiento para Aplicar Sanciones por Infracciones Tributarias [Código de Normas y Procedimientos Tributarios]ⁱⁱ

Artículo 150. **Procedimientos para sancionar.** El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales, así como de las establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, se iniciará mediante una 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. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes.

La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código.

Tratándose de la infracción material por falta de ingreso por inexactitud u omisión o por solicitud improcedente de compensación o devolución, establecida en el artículo 81 de este Código, el procedimiento se iniciará mediante la notificación de la resolución a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Contra esa resolución cabrá el recurso de revocatoria ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que dictó el acto. Este recurso, al que le serán aplicables las disposiciones contenidas en los incisos b) y c) del artículo 145 de este Código, será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación. Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra la resolución que impone la sanción, cuando no se ha interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este recurso será potestativo y si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días siguientes a la notificación de uno u otro.

No obstante, tratándose de la infracción prevista en el artículo 81 de este Código, los plazos para oponerse ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que emitió el acto y para presentar el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo serán los mismos establecidos en los artículos 145 y 146 de este Código. Asimismo, en estos casos, los plazos para que la Administración Tributaria emita las resoluciones que procedan y para que el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva los recursos que se interpongan serán los establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código.

(Así modificada su numeración por el artículo 6 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 145 al 150)

(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

JURISPRUDENCIA

1. Aplicación Imperativa del Cierre del Negocio como Sanción Administrativa Tributaria en caso de Cancelar fuera del Plazo el Monto Prevenido

[Sala Primera]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría:

“IV. Previamente a entrar al análisis del segundo cargo, conviene precisar el tema de la discrecionalidad que en materia cierre de negocios, se ha otorgado a la Administración Tributaria por el mandato 86 del CNPT. En ese sentido, esta Sala ha estimado: “Ese ordinal, en sus tres primeros párrafos dispone: “Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.// Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.// También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto” (la negrita es suplida). Como se aprecia, el ordinal transcrito desarrolla dos hipótesis, a las que se sanciona con el cierre del establecimiento, a saber: la primera, cuando no se tienen comprobantes autorizados por la Administración Tributaria o no se dan al consumidor al momento de la adquisición, venta u obtención del servicio. Y, la segunda, la circunstancia de que pese a la prevención, el contribuyente omite presentar las declaraciones del impuesto selectivo de consumo y del general sobre las ventas. La necesidad de que la conducta transgresora sea reiterada, se limita al primer

supuesto (no emitir facturas ni comprobantes, o al no entregarlas a los clientes al momento de la compra, venta o prestación de servicios), según se observa. El voto de la Sala Constitucional no. 2000-08191, de 15 horas con 3 minutos del 13 de setiembre de 2000, confirma la anterior exégesis: “La reforma legal introducida mediante la Ley 7900 (...) modifica las causales del cierre de negocios, su pena y procedimiento, reduciendo la sanción a cinco días hábiles, para el caso de la reincidencia en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de la compra, venta o prestación de servicio, así como para aquellos casos de persistencia en la no presentación de declaraciones omitidas o de no ingresar las sumas retenidas, percibidas o cobradas, en éste último caso, tratándose de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del selectivo de consumo. Nótese que el legislador se reserva esta sanción, para los reincidentes y aquellos que, previamente requeridos, por la administración tributaria, persistan en el incumplimiento en los supuestos señalados. Con estas modificaciones se resuelve el tema de la falta de proporcionalidad y razonabilidad alegadas, no sólo al reducirse la pena de quince a cinco días, sino porque se dan al obligado otras alternativas, antes de su aplicación, reservándose sólo para aquellos casos en que existe una conducta reiterada o persistencia de inobservancia” (lo resaltado no corresponde al original). Como lo explica el fallo de la Sala Constitucional, se trata de dos supuestos distintos, la reincidencia y la circunstancia de que se persista en la infracción a pesar de haber sido intimado previamente”. (Resolución 1255-2011 de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre de 2011).

V. En relación al segundo motivo de disconformidad, el Tribunal indicó, el ordinal 86 del CNPT establece una facultad que implica una potestad discrecional y por ende, la posibilidad de ponderar las diversas variables del caso, para determinar la pertinencia o no del cierre de negocios. Desde esta perspectiva, estimó los jueces, es necesario valorar criterios como el de “insignificancia del incumplimiento” y trascendencia de lesión al bien jurídico tutelado. Explican, en este caso, la accionante incumplió, el deber material de cancelar a la Administración Tributaria el impuesto general sobre las ventas correspondiente a marzo de 2009, el cual retuvo en su condición de contribuyente. Ello obligó a realizar una labor de fiscalización que concluyó con el requerimiento de pago no. ATSJ-ACA-PS-648-2009, mediante el cual se le instó a cancelar el tributo en cuestión, en el plazo de 10 días hábiles siguientes. Asimismo, refirió, se advirtió que en caso de incumplimiento se iniciaría procedimiento sancionatorio que podría hacerlo acreedor a la imposición de una multa y al cierre de su negocio por cinco días naturales. Sostiene, es claro que la demandante no canceló dentro del plazo de 10 días que indicaba la resolución citada. Mas aún, exponen, la cancelación se realizó con posterioridad al traslado de cargos ATSJ-ACA-TC-169-2009, de 27 de agosto de 2009, por lo que existió un despliegue de potestades tributarias a efectos de lograr que cancelara el referido impuesto. Asevera, la infracción

administrativa se produce tanto por la omisión de pago como por el desembolso inoportuno, por ello, el hecho de que se haya cancelado la suma, no obsta que en su momento el contribuyente descuidó sus deberes materiales, lo que facultaba a la Administración Tributaria a disponer el cierre del negocio. Para esta Sala, en la especie debe determinarse si procede aplicar al caso concreto, el supuesto de cierre de negocio previsto en el tercer párrafo del canon 86 del CNPT, como consecuencia de la falta de ingreso de las sumas retenidas, a pesar del requerimiento de la Administración Tributaria. Al respecto este órgano decisor ha indicado, que en tal supuesto resulta imperativo, al indicar dicha norma, que: “También se aplicará la sanción de cierre (...)”, pues su lenguaje obligatorio se separa de los dos primeros supuestos, en los cuales su aplicación resulta facultativa. De tal manera, para el caso en que no se ingresen sumas retenidas, dicho mandato elimina la posibilidad de que la Administración Tributaria, utilice la potestad discrecional que sí otorga para la primera hipótesis prevista en el citado numeral, de aplicar o no el cierre de negocios, cuando lo considere necesario. Dicho de otra manera, es el propio texto de la ley, el que tipifica la infracción y establece la sanción correspondiente, sin permitir que la Administración Tributaria, pueda facultativamente escoger si la aplica o no, como alega el casacionista, sino que, cometida la falta, debe imponerse la sanción de cierre sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes. (Resolución no. 1255-2011 de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre de 2011). Por consiguiente, no viene al caso analizar si el pago del tributo adeudado incluyó intereses, ni si en la forma como fue realizado alcanzó a reparar el “daño patrimonial causado” en forma objetiva, pues la sanción aplicada resulta, se reitera, imperativa. De ahí que sea igualmente innecesario el análisis que reclama la casacionista, en cuanto a que se aplique para conductas mas gravosas y no ante simples infracciones administrativas. Resta señalar, en el asunto de examen, se configuró el supuesto tercero del numeral 86 CNPT. En la especie, es claro que la Administración realizó un requerimiento formal de pago no. ATSJ-ACA-PS-648-2009. También, que la demandante canceló la suma dicha con posterioridad al vencimiento del plazo, el día 4 de setiembre. (Hecho tenido por demostrado número 8). De lo anterior, resulta, la sociedad actora canceló fuera de plazo el monto prevenido. Así las cosas, en el caso concreto, efectivamente la orden de cierre del negocio fue emitida, en virtud de que la demandante canceló el monto prevenido con posterioridad al lapso otorgado por la prevención dicha, razón por la cual, la censura debe rechazarse.”

2. Cierre del Negocio ante la Omisión de Presenta la Declaración sobre el Impuesto de las Ventas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{iv}
Voto de mayoría

“Tercero: Sobre el fondo del caso. Que el debate planteado en estos autos, impone examinar las siguientes cuestiones:[...]

10. Cuando se ejercita esta potestad jurídica discrecional, es decir, cuando la Administración Tributaria decreta la sanción de cierre, el control de legalidad se desplaza hacia la revisión de la observancia o no de sus límites ; o, dicho en los términos del artículo 216.1 LGAP *“La Administración deberá adoptar sus resoluciones dentro del procedimiento con estricto apego al ordenamiento y, en el caso de las actuaciones discrecionales, a los límites de racionalidad y razonabilidad implícitos en aquél”*. En este sentido lo primero que debe abordarse es la fundamentación o motivación del acto; ésta en cuanto integrante del debido proceso y derecho de defensa, para no incurrir en arbitrariedad [la decisión discrecional] *“<debe venir respaldada y justificada por los datos objetivos sobre los cuales opera> (Sentencia de 29 de diciembre de 1985), ya que <en los actos reglados, como su contenido está agotadoramente tipificado por la Ley, por regla general tendrá escasa importancia el proceso de formación de la voluntad administrativa. En cambio, en los discrecionales, al existir en mayor o menor medida una libertad estimativa, resulta de gran trascendencia el proceso lógico que conduce a la decisión> (Sentencia de 7 de febrero de 1987).”* (Cfr. Tomás Ramón Fernández, *“DE LA ARBITRARIEDAD DE LA ADMINISTRACIÓN”*, 4 – edición corregida, Civitas, Madrid, 2002, página 90). Elegir la mejor solución es siempre una obligación de quien ejercita una función, un poder otorgado para la satisfacción de intereses generales, como también lo es dar cuenta después del concreto modo de su ejercicio (artículos 112 y 113 LGAP).

11. Valga tener presente, finalmente, a propósito del principio de proporcionalidad, que entre sus presupuestos está la idea de que la libertad se perpetúa en la sociedad como un bien inherente al individuo, es decir, el reconocimiento de la posibilidad del hombre para comportarse de acuerdo con su propio criterio, elegir sus finalidades particulares y orientarse hacia el logro de sus objetivos; la segunda, consecuencia de la primera, en el sentido que la potestad estatal para intervenir en la libertad sólo puede ejercerse en los casos necesarios y con la magnitud imprescindible para satisfacer las exigencias derivadas de los derechos de los demás y de los intereses esenciales de la comunidad; el disfrute de la libertad aparece entonces como la situación normal y la intervención estatal como una circunstancia excepcional, limitada en sus efectos a lo inexcusable (Cfr. Carlos Bernal Pulido, *“EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES”*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, páginas 38 y 39). La idea de lo razonable, propia de los tribunales

norteamericanos y en especial de su Suprema Corte, introduce en el derecho y su aplicación un elemento equilibrador. Este nuevo paradigma se asienta en el llamado *principio de estricta legalidad o de legalidad sustancial*. Así lo dejó establecido la Sala Constitucional en su sentencia N – 1739-92 de 11.45 horas de 1 de julio de 1992, al expresar: “... *De allá que las leyes y, en general, las normas y los actos de autoridad requieran para su validez, no sólo haber sido promulgados por órganos competentes y procedimientos debidos, sino también pasar la revisión de fondo por su concordancia con las normas, principios y valores supremos de la Constitución (formal y material), como son los de orden, paz, seguridad, justicia, libertad, etc., que se configuran como patrones de razonabilidad. Es decir, que una norma o acto político o privado sólo es válido cuando, además de su conformidad formal con la Constitución, está razonablemente fundado y justificado conforme a la ideología constitucional. De esta manera se procura, no sólo que la ley no sea irracional, arbitraria o caprichosa, sino además que los medios seleccionados tengan una relación real y sustancial con su objeto. Se distingue entonces entre razonabilidad técnica, que es, como se dijo, la proporcionalidad entre medios y fines; razonabilidad jurídica, o la adecuación a la Constitución en general, y en especial, a los derechos y libertades reconocidos o supuestos por ella; y finalmente, razonabilidad de los efectos sobre los derechos personales, en el sentido de no imponer a esos derechos otras limitaciones o cargas que las razonablemente derivadas de la naturaleza y régimen de los derechos mismos, ni mayores que las indispensables para que funcionen razonablemente en la vida de la sociedad. En resumen, el concepto del debido proceso, a partir de la Carta Magna, pero muy especialmente en la jurisprudencia constitucional de los Estados Unidos, se ha desarrollado en los tres grandes sentidos descritos: a) el del debido proceso legal, adjetivo o formal, entendido como reserva de ley y conformidad con ella en la materia procesal; b) el del debido proceso constitucional o debido proceso a secas, como procedimiento judicial justo, todavía adjetivo o formal -procesal-; y c) el del debido proceso sustantivo o principio de razonabilidad, entendido como la concordancia de todas las leyes y normas de cualquier categoría o contenido y de los actos de autoridades públicas con las normas, principios y valores del Derecho de la Constitución.*” (Considerando I, párrafo c]).

Cuarto: Caso concreto. Que, en el caso concreto, la ley (artículo 86 CNPT) concede a la Administración Tributaria la *facultad* de ordenar el cierre del negocio en dos supuestos concretos: quien reincida en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio, y a quien previamente requerido por la Administración Tributaria para que presente las declaraciones que haya omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado, no lo hagan dentro del plazo concedido. El ejercicio de ese poder como facultativo que es, es controlable por esta jurisdicción, en los expresos términos de los artículos 15, 16 y 216 LGAP, en

relación con el 128 CPCA. Con arreglo a las normas sustantivas precitadas, no es posible dictar actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica “o a principios elementales de justicia”, lógica o conveniencia (artículo 16.1 precitado). La tesis que ha venido ensayando la parte actora, tanto en vía administrativa como en esta jurisdicción, es que la no entrega del tributo retenido, obedecía a hechos externos, que si bien se atrasó en el pago, éste lo realizó 19 días después de vencido el plazo concedido; se la además que es un hecho aislado y que durante 76 años ha venido cumpliendo ordinaria y responsablemente con sus deberes tributarios como contribuyente, por lo que no es justo que se le cierre el negocio por cinco días. Este hecho no ha sido negado ni desvirtuado por ninguno. El Tribunal estima que los antecedentes históricos personales, los comportamientos previos del contribuyente, son un valioso insumo a valorar en el acto de decidir el procedimiento, por el tamiz del principio general de la buena fe (artículo 21 del Código Civil). Es injusto que el contribuyente y colaborador fiel de la Administración sea castigado con el cierre, por un atraso, un incumplimiento calificado de puntual o aislado. Los órganos de la Administración Tributaria hicieron caso omiso de este elemento fáctico ; ni lo negaron por falta de prueba, ni lo valoraron; se inclinaron por una aplicación mecánica de la norma, transformando la falta o infracción atribuida, en una de mera constatación, como si el procedimiento administrativo abierto sea un ritual, una formalidad para justificar la imposición de la sanción de cierre, ignorando los derechos que la LGAP (artículo 136) reconoce al administrado, hoy elevados a rango de *derechos y garantías del contribuyente* (Cfr. Título VI del CNPT, adicionado por Ley #9069 de 10 de septiembre de 2012). También es oportuno recordar que el poder punitivo y sancionatorio es la *última ratio*, lo que obliga a un uso prudente y racional. Ha de tenerse presente, igualmente, la utilidad de la aplicación de la sanción de cierre; ésta no es un fin en sí mismo, sino un medio para hacer eficaz el ejercicio de otras potestades administrativas generales fundamentales (Cfr. Sala Constitucional, sentencia #2000-008191, considerando IV); si la contribuyente ya pagó la deuda, aunque con algunos días de atraso, en atención a los motivos que adujo, se ha satisfecho, al menos, la función recaudatoria tributaria. Es menester señalar que la Administración debe imponer la sanción con apego a los principios de legalidad, entendido en sentido estricto o substantivo, y debido proceso (artículo 77 CNPT). Finalmente, la sanción de cierre de negocios, no tiene por finalidad inmediata y directa servir de ejemplo frente a la población, frente a los demás contribuyentes; ese es un efecto mediato, reflejo o indirecto, y por tanto, un aspecto que no debe valorarse, debiendo estar fuera del ánimo administrativo. Es, según se dijo antes, un instrumento al servicio de la Administración para la satisfacción de otros fines de carácter general.

Quinto: Que, en definitiva, el Tribunal concluye que la sanción de cierre de negocio objeto de impugnación, es violatoria de los principios de estricta legalidad, proporcionalidad, razonabilidad, utilidad y justicia, por cuanto se orilló la valoración de

aspectos alegados por la parte, tales como su condición de buena pagador histórico ; lo que conduce a estimar la demanda y anular los actos impugnados. Debe desestimarse la defensa de falta de derecho opuesta por la contraparte.”

3. Presupuestos y Aplicación del Cierre de Negocios como Sanción Tributaria

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]º

Voto de mayoría

“V. Aplicación de principios del derecho punitivo en materia administrativa sancionatoria. Previo a examinar la legalidad de las conductas administrativas formales que se impugnan, es menester precisar el conjunto de principios aplicables al Derecho Administrativo Sancionatorio. En este sentido, como ya ha sido desarrollado por este Tribunal entre otras, en la sentencia No. 1103-2010, de las diez horas cuarenta minutos del veintidós de marzo del dos mil diez, el Derecho Administrativo Sancionatorio se entiende como el conjunto de disposiciones mediante las cuales la administración estatal, encargada de favorecer el bienestar público, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena o sanción administrativa, como efecto condicionado. La propia evolución del Derecho Administrativo permite su desarrollo y posterior autonomía, según lo establece el canon 9 inciso primero de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP). Si bien en su momento, participaba de la aplicación de los principios propios del Derecho Penal, lo cierto del caso es que en la actualidad, esos postulados son utilizables dentro del procedimiento administrativo pero de manera matizada, ergo, no son atinentes al ejercicio administrativo en su plenitud. Lo anterior se justifica en la naturaleza diversa que se presenta entre la potestad sancionatoria penal y la administrativa. Sobre la aplicación de estos criterios y las diferencias existentes en ambas materias, ya ha dado cuenta la Sala Constitucional. Entre otras, en la resoluciones No. 5653-93, 3929-95, 8193-2000 y 10198-01. Conforme a lo expuesto, es claro que la implementación dentro del procedimiento administrativo sancionatorio de los diversos principios que corresponden al ius puniendi penal, no es plena, sino solo parcial en aquellos aspectos que resulten armónicos con la dinámica propia de la instancia administrativa y que se corresponden con la máxima del debido proceso, principio ineludible en esta materia. Lo anterior dado que por sus propias particularidades, no puede equiparse como un todo al proceso penal, el cual, tiene fines diversos. Desde luego que en orden a lo expuesto por la Sala Constitucional, esa graduación no puede vaciar el contenido de los principios básicos del régimen sancionatorio. A fin de cuentas, la actuación pública debe respetar el debido proceso, constitucionalmente tutelado. Para ello ha de tenerse claro que el Derecho Administrativo sancionador es punitivo en cuanto como consecuencia jurídica, impone

sanciones o reprimendas administrativas, pero en definitiva, no tiene todas las connotaciones del proceso penal, pues carece del alcance desvalorativo que merecen las conductas que, además de ser ilícitas, son incuestionables e intolerablemente injustas.

VI. Base legitimante de la potestad sancionadora tributaria. Es evidente que el ejercicio sancionador tributario, en tanto manifestación de la potestad punitiva de la Administración, en el caso concreto de las relaciones jurídico tributarias, forma parte de ese marco de análisis previamente abordado. El fundamento de ese ejercicio represivo estriba en el deber de contribuir con los gastos públicos que impone el precepto 18 de la Carta Magna. Desde este plano, la carga contributiva se constituye en una relevante fuente de financiamiento para el desarrollo prestacional del Estado. Tal deber contributivo se corresponde con el criterio de generalidad de los impuestos, con la finalidad de que todas las personas que se encuentren dentro del supuesto de hecho que permite surgir el tributo (hecho generador), cumplan con sus deberes formales o materiales. A fin de procurar un correcto ejercicio contributivo, en términos cuantitativos y cualitativos, como derivación de lo estatuido en el citado precepto 18 constitucional, el Ordenamiento Jurídico confiere potestades de fiscalización y recaudación a las Administraciones Tributarias. Esto viene desarrollado con algún grado de precisión en el marco legal que orienta el proceder del poder público fiscal, dentro de ellas, el CNPT. En este sentido, el canon 103 de dicho Código fija con claridad las aludidas potestades de fiscalización y recaudación, que le permiten realizar una serie de requerimientos de información, tanto al obligado como a terceros e investigaciones contables y de otra naturaleza. Como toda potestad, en el fondo supone un poder-deber, en tanto, en el ámbito de la actividad impositiva, permite desprender las acciones debidas para llevar a cabo la correcta recaudación, pero a su vez, desplegando un marco fiscalizador como medio de garantía que las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se están realizando conforme a los parámetros correctos. De ahí que como derivación de esa asignación de potestades de imperio, sea deber del Estado recaudar los tributos y velar por el debido cumplimiento de los deberes u obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos. Esta función incluye el ejercicio sancionador por la desatención de los deberes jurídicos que imponen las diversas normas que rigen la materia. El ejercicio fiscalizador se complementa con la potestad punitiva que permita producir una consecuencia sancionatoria, al sujeto pasivo infractor. La determinación correcta de estos deberes materiales y formales tributarios debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales. Desde luego que como potestad administrativa, se encuentra sujeta a límites infranqueables, dentro de éstos, el principio de legalidad administrativa y el respeto de los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas. De esta justificación ha dado cuenta la Sala Primera de la Corte Suprema de

Justicia en el fallo No. 871-2007 de las 10 horas 55 minutos del 4 de diciembre del 2007, al cual se remite como complemento de lo expuesto.

VII. Sobre la sanción de cierre de negocios. Presupuestos. El ordenamiento jurídico tributario nacional establece un sistema bipartido de sanciones frente a la comisión de irregularidades tributarias. Por un lado, fija los ilícitos tributarios, dirimibles en sede penal, conforme a lo establecido en el canon 89 del CNPT. Por otro, establece las infracciones administrativas reguladas en los ordinales del 78 al 88 de esa misma fuente legal. Dentro de esta última categoría, tenemos los incumplimientos al conjunto de deberes formales y materiales que surgen de las diversas relaciones jurídico tributarias. Éstas, son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, según lo establece el mandato 71 ejusdem. En esa línea, en cada caso, la normativa tipifica una serie de conductas que se consideran reprochables y que se insiste, constituyen desatenciones a ese conjunto de deberes del sujeto pasivo o el sujeto responsable (sean materiales o formales), sobre las cuales, en caso de acreditarse su ocurrencia, surge la potestad pública de aplicar las sanciones expresamente previstas en cada supuesto. En esa dinámica, el ordenamiento, a tono con esa máxima de tipicidad, fija el hecho irregular (presupuesto condicionante) y la correspondiente sanción a modo de efecto condicionado. Tales sanciones administrativas, usualmente están determinadas por una suma dineraria que atiende a una base referencial específica o porcentual. Sin embargo, en determinados supuestos, la sanción no ostenta esa connotación dineraria directa, sino, la imposición de abstenciones de comportamiento o cese de actividades. Es este el caso de la sanción prevista en el ordinal 86 del CNPT, que fija el cierre de negocios. Esta consecuencia jurídica se encuentra prevista para una serie de supuestos tipificados en ese precepto. En un primer plano, el párrafo inicial de esa norma establece la facultad aludida ante la reincidencia del agente económico de no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. En un segundo grupo, se establece la hipótesis de los obligados que pese a haber sido previamente requeridos para que presenten las declaraciones que hayan omitido, no ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del IGV y del Impuesto Selectivo de Consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto. En suma, la norma faculta a la Administración Tributaria a establecer el cierre de negocios ante la reincidencia en la falta de entrega de facturas, o la desatención pese al requerimiento previo de presentar declaraciones, o pagar los impuestos retenidos o cobrados. En estos supuestos, el CNPT fija la sanción aplicable consistente en el cierre del negocio por un plazo de cinco días naturales. Este Tribunal ha sostenido en forma reiterada que la norma de comentario establece una facultad que implica una potestad de contenido,

en tesis de principio, discrecional y que por ende, exige la posibilidad de ponderar las diversas variables del caso (en este sentido puede verse el fallo No. 8191-2000 de la Sala Constitucional, así como, entre otras, las sentencias No. 309-2009, de las 8 horas 7 minutos del 27 de febrero de 2009, No. 826-2009, de las 14 horas 30 minutos del 5 de mayo de 2009, No. 1150-2010-VI, de las 16 horas 15 minutos del 24 de marzo de 2010, No. 1237-2010-VI, de las 14 horas 20 minutos del 6 de abril de 2010, No. 2107-2010-VI, de las 13 horas 40 minutos del primero de junio de 2010, No. 2440-2010-VI, de las 13 horas 47 minutos del 25 de junio de 2010, No. 3061-2010-VI, de las 7 horas 30 minutos del 18 de agosto de 2010, No. 3214-2010-VI, de las 16 horas 20 minutos del 27 de agosto de 2010; No. 29-2011-VI, de las 16 horas 10 minutos del 3 de febrero de 2011; No. 195-2011-VI, de las 11 horas 40 minutos del 12 de setiembre de 2011; No. 234-2011-VI, de las 15 horas 35 minutos del 11 de noviembre de 2011; No. 167-2012-VI, de las 15 horas del 23 de agosto de 2012 y No. 201-2012-VI, de las 10 horas 55 minutos del 28 de setiembre de 2012). Ello se desprende del hecho que la norma otorga a la Administración la facultad de ordenar el cierre de negocios, según el propio lenguaje utilizado por el legislador. Desde este plano, dicha facultad permite valorar, en cada caso, la pertinencia o no del cierre de negocios según se haya configurado el presupuesto fáctico que permite ese efecto jurídico y la conducta sea materialmente antijurídica. De ahí que la aplicación de los postulados generales del derecho punitivo en materia administrativa exige un análisis de los elementos estructurales de la infracción para determinar la pertinencia de la sanción, entre ellos, la tipicidad y antijuridicidad. En este sentido, es necesario ponderar los criterios de insignificancia del incumplimiento y la trascendencia de lesión al bien jurídico tutelado, para discriminar los supuestos en que el comportamiento sea formalmente típico pero no exista gravedad suficiente para lesionar el bien jurídico, de aquellos en que sí exista una lesión que amerite ser sancionada. En esta dinámica, ha de abordarse el examen de antijuridicidad material a fin de establecer trasgresión o afectación real al bien jurídico tutelado. Se ha insistido en que no se trata de una aplicación automática de la sanción ni encuadramiento de la acción u omisión en la tipología legal. Por el contrario, la norma que crea la infracción y establece la sanción en análisis, permite que la Administración Tributaria, pueda ponderar si amerita ser impuesta, sin detrimento, claro está del interés público, que en última instancia debe tutelarse. El numeral 86 citado no indica que la Administración Tributaria, tenga la obligación de aplicar de manera automática, sin análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes, la sanción de cierre de negocios a las infracciones ahí descritas. No debe perderse de vista que se trata de una sanción de efectos graves por lo que debe ser aplicada cuando exista una lesión perjudicial a los bienes jurídicos tutelados en las normas tributarias. Para ello, se insiste, resulta indispensable el examen de antijuridicidad material señalado supra. Ello encuentra fundamento incluso, en el artículo 77 del CNPT que indica que " (...) La Administración Tributaria deberá imponer las sanciones dispuestas en este capítulo, con apego a los principios de legalidad y al

debido proceso. En materia de procedimientos, a falta de norma expresa en este Código, deberán aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública. (..)". El principio de legalidad, entendido como el bloque de legalidad, incorpora los principios de proporcionalidad y razonabilidad, de rango constitucional y que se desprenden además de normas legales como el ordinal 10 de la Ley General de la Administración Pública. En materia de cierre de negocios, la misma Sala Constitucional ha establecido que el bien jurídico tutelado consiste en las potestades de verificación y fiscalización de la Administración tributaria (En ese sentido ver fallo No. 8191-2000). En el caso concreto del cierre de negocios por falta de ingresos retenidos, percibidos o cobrados (párrafo tercero del artículo 86 aludido), la normativa establece a modo de presupuesto, el requerimiento previo de superar el incumplimiento a los deberes formales o materiales. La norma tipifica un hecho complejo que consiste en una irregularidad previamente determinada, sea por no presentar declaraciones o bien por omitir el pago del tributo y segundo, el incumplimiento del requerimiento realizado por el Fisco para subsanar las omisiones en la presentación o el pago. Conforme a ello, la simple omisión primaria no configura per se la sanción, sino que, según lo explicado, debe operar el requerimiento previo de la Administración. En conclusión, este Tribunal sostiene que el artículo 86 mencionado le otorga una potestad discrecional a la Administración Tributaria que le permite aplicar la sanción de cierre de negocio cuando el incumplimiento del contribuyente lesione significativamente el bien jurídico tutelado. Eso sí, debe tenerse claro que el CNPT no establece la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda graduar las sanciones en cada caso concreto. Si bien es cierto existe el deber de medir los aspectos de razonabilidad y proporcionalidad ya comentados, ello ha de producirse como paso previo para determinar si se aplica o no la sanción que fija el ordenamiento para cada supuesto de hecho regulado. Más, si se opta por aplicar la sanción, no existe norma habilitante que faculte imponer sanciones diversas a las que en cada caso, se establecen. Para ello basta observar los numerales 78 al 87 del CNPT, normas todas ellas que, ante la ocurrencia de un determinado hecho condicionante, fija como efecto condicionado una sanción administrativa, la mayor de las veces económica -tomando como referencia el índice del salario base-. En la hipótesis específica del cierre de negocio, ciertamente ha de mesurarse casuísticamente si la intensidad de la infracción que se endilga al sujeto pasivo permite, dentro del marco de razonabilidad y proporcionalidad del caso concreto, aplicar la sanción fija del cierre de negocio por cinco días naturales. Es dentro de ese primer paso que debe realizarse el ejercicio valorativo. Es decir, es dentro del análisis de las circunstancias que permitan determinar la pertinencia del cierre en el caso concreto que se presenta la posibilidad del ejercicio discrecional, no así en la imposición de la sanción -cuando se ha optado por aplicarla-, pues en ese acto, el efecto que impone la ley es reglado, ya que solo puede aplicarse la sanción que expresamente ha fijado el legislador. Más simple, tal discrecionalidad no opera en el

acto que aplica, como paso final, la sanción, pues en ese instante, el efecto ha de ser solamente uno, el cierre o no del negocio, sin que pueda graduarse un cierre por un plazo inferior o superior al dispuesto por el mencionado artículo 86 del CNPT. Lo anterior ya ha sido expuesto por esta Sección, entre otros, en el fallo No. 3214-2010 de las 16 horas 20 minutos del 27 de agosto del 2010, en el cual, sobre el tema en cuestión se señaló: "La discrecionalidad no está en la sanción a aplicar, como bien explica la representante estatal, sino sobre la ponderación de las condiciones que permitan valorar la posibilidad de ordenar o no el cierre en cada caso concreto. Ciertamente la Administración Tributaria no puede cuestionar los términos de efecto impuesto por ley (el cierre de negocios por cinco días), pero sí debe ponderar en cada caso, porque se lo permite la normativa, la aplicabilidad del efecto sancionatorio externo. Más simple, la norma permite valorar en cada caso la pertinencia o no del cierre de negocios según se haya configurado el presupuesto fáctico que permite ese efecto jurídico y la conducta sea materialmente antijurídica."

Cabe acotar que la sanción de cierre de negocios no pretende disuadir comportamientos mediante la imposición de cargas económicas, sino que tal efecto disuasivo se produce mediante una restricción al ejercicio de actividades en el establecimiento o local comercial por el plazo de cinco días, a efectos de constituir una sanción ejemplarizante que busca evitar la reiteración de ese comportamiento. Ello evita que por una valoración de costo beneficio, el infractor reincida en esas irregularidades, al considerar que el pago de multas le genera una distorsión financiera ínfima en comparación con el beneficio que obtiene por transgredir sus obligaciones formales y materiales. Por ende, la base misma de esa sanción no estriba en el pago de multas, sino en el efecto ejemplarizante que pretende establecer. Sobre la proporcionalidad de esta sanción puede verse el fallo No. 8191-2000 -ya mencionado- y el 2007-2730, ambos del Tribunal Constitucional. Con este marco genérico, se ingresa al examen del presente asunto.

VIII. Sobre el caso concreto. Examen de validez de la decisión administrativa que ordenó el cierre de negocios. Según se expuso, en general, los vicios que reacciona la accionante giran en torno a cinco ejes. Por la relación entre ambos, se analizarán conjuntamente los vicios que acusan en el elemento motivo y contenido, por el no ejercicio de la discrecionalidad administrativa establecida en el numeral 86 del CNPT y por haberse omitido el examen de antijuridicidad material propio en estos supuestos. Como se explicó, este Tribunal de manera reiterada ha sostenido que en este tema no se está frente a una potestad reglada, sino más bien de contenido discrecional, específicamente en la ponderación de las condiciones que permitan valorar la posibilidad de ordenar o no el cierre en cada caso concreto, según se haya configurado el presupuesto fáctico que permite ese efecto jurídico y la conducta sea materialmente antijurídica. La representante estatal cuestiona que ello sea así en el supuesto contemplado en el tercer párrafo del artículo 86 del CNPT, esto es cuando el

contribuyente haya omitido ingresar al fisco tributos retenidos, percibidos o cobrados, pese al requerimiento previo de superar tal incumplimiento. Como parte de su argumentación, cita dos precedentes de la Sala Primera de la Corte Suprema conforme a los cuales la sanción prevista en el párrafo tercero del artículo 86 del CNPT es imperativa y, por ende, de aplicación automática, negando todo ámbito de discrecionalidad en su aplicación (fallos No. 001255-F-S1-2011, de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre del 2011 y No. 000452-F-S1-2012, de las 9 horas 10 minutos del 12 de abril del 2012). Al respecto, debemos señalar lo siguiente. Como ya explicamos, respecto de la sanción del cierre de negocios, la Sala Constitucional se ha pronunciado, entre otros, en el Voto No. 2000-8191 destacando la necesaria ponderación y análisis de antijuridicidad material en cada caso, teniéndose en consideración el grado de afectación del bien jurídico tutelado. En ese sentido, ha indicado que " Es evidente que en nuestro país, en el caso del cierre de negocios, el bien jurídico tutelado con las causales que regulan deberes formales en el artículo 20 impugnado, lo son las potestades de verificación y fiscalización de la administración tributaria, según lo había reconocido ya esta Sala en su sentencia 01510-96, pero también se tutelan obligaciones materiales al sancionarse el no enterar a la administración el impuesto retenido o percibido. Con ambos, en algunas causales en forma directa, y en otras indirectamente, se pretende velar por el correcto funcionamiento del sistema. Es importante a la hora de determinar el bien jurídico tutelado, no confundir la finalidad que inspiró el dictado de la normativa con el bien jurídico tutelado. De allí que si bien el cierre de negocios busca mejorar los controles para mejorar la recaudación y por ende el funcionamiento del sistema, más allá de esa finalidad, el legislador fijó como principal bien jurídico a tutelar en la mayoría de las causales del artículo 20 citado, "las potestades de fiscalización y verificación", de tal forma que la finalidad serviría entonces, como un parámetro de interpretación de la ley, pero el bien jurídico tutelado es el único que puede ayudar a determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó un nivel de peligro que justifique la sanción. Ese análisis debe hacerse dependiendo de si la causal regulada busca la tutela de un deber formal o material. Así por ejemplo, en la causal primera del artículo 20, con la no emisión de factura o comprobante debidamente autorizado o su no entrega al cliente en los supuestos regulados, claramente se protegen como bienes jurídicos, las potestades de fiscalización y verificación, de ahí que en la legislación anterior, el entregar a la administración el tributo no servía para eximir la lesión consumada. En síntesis, resulta válido y justificado el uso del poder punitivo del Estado, por medio de la sanción administrativa de cierre de negocio, en la medida que busca proteger bienes jurídicos de relevancia constitucional y trascendencia social. Determinada la justificación de utilizar el derecho sancionador en esta materia, corresponde en los considerandos restantes, analizar si el legislador respetó los parámetros constitucionales, especialmente los de tipicidad, razonabilidad y proporcionalidad en la regulación de esa potestad." De lo expuesto puede extraerse con meridiana claridad

que, conforme a la jurisprudencia de la Sala Constitucional, no estamos frente a una sanción automática y que, en cualquiera de sus supuestos, deberá efectuarse una ponderación tendente a establecer si el cierre resulta o no procedente, examen que debe estar presente en la decisión que lo ordene y que supone abordar el examen de antijuridicidad material a fin de establecer trasgresión o afectación real al bien jurídico tutelado. Además, de compartir plenamente el criterio que ha mantenido el Tribunal Constitucional, estimamos que éste resulta vinculante (artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional), sin que nos sea posible desconocerlo, debiendo ingresar, entonces, al examen de los vicios que acusa la actora. Se reclama que la decisión de cierre de negocio efectuara únicamente el examen de tipicidad obviando el de antijuridicidad material específicamente en lo relativo a la relevancia del incumplimiento y la afectación al bien jurídico tutelado. Pese a que, en efecto, el acto final que ordenó el cierre de negocios, en principio, indica, que la potestad o facultad del artículo 86 del CNPT es reglada (tesis que este Tribunal no comparte), lo cierto es que sí analiza aspectos como la lesión al bien jurídico tutelado, explicando con claridad por que sí la hubo. Veamos. Inicialmente, tenemos que la resolución SR-SA-01-V-2143-10 tiene por acreditado que la cancelación del impuesto requerido se llevó a cabo fuera del plazo otorgado en el requerimiento de pago que efectuó la Administración Tributaria a la demandante, hecho que además no es controvertido en este proceso y dice de la comprobación del elemento subjetivo de la infracción. Comparte este Tribunal las manifestaciones de la Administración Tributaria (folios 37, 38 del expediente administrativo) en el sentido que, las razones en las cuales la actora justifica el pago tardío (errores en la contabilidad, cambios administrativos y gerenciales, confusiones en la operación del flujo de caja) no son atendibles, toda vez que este tipo de irregularidades son sancionables incluso por mera negligencia, sea, la conducta reprochable surge por simple descuido, olvido o inobservancia del deber de cuidado (artículo 71 CNPT). Ergo, no es necesaria la acreditación de una intencionalidad en el no pago, basta acreditar el incumplimiento de ese deber y la desatención del requerimiento previo para posibilitar la sanción administrativa. Luego, se alega que el atraso en el pago fue de solo dos días, que, además, se cancelaron los intereses correspondientes y se autoliquidó la sanción, por lo cual no se lesionó materialmente el bien jurídico tutelado y debe aplicarse el principio de insignificancia. Sin embargo, al revisar la resolución SR-SA-01-V-2143-10, se tiene que ésta explica porque el bien jurídico tutelado sí fue lesionado, al dejar de percibir el fisco sumas requeridas para el cumplimiento de sus fines. Explicó también que se afectó la recaudación y que la lesión no es insignificante toda vez que no se obtuvo el dinero en los tiempos requeridos y hubo que hacer esfuerzos para recuperar las sumas que por ley, correspondían (folios 38 y 39 del expediente administrativo). Del mismo modo, la resolución SR-AU-01-V-0600-11 (que resuelve el recurso de revocatoria formulado) también explica porque sí hubo lesión material al bien jurídico tutelado (folios 58 al 63 del expediente administrativo). Y en efecto, este Tribunal coincide con la

Administración Tributaria en que, en el subjúdice, sí hubo una lesión significativa al bien jurídico tutelado por la norma sancionatoria por las siguientes razones. Primero, estimamos que la conducta de la actora obstaculizó el correcto ejercicio de las potestades de fiscalización y control de la Administración Tributaria porque se incumplió, al menos, el deber material de cancelar a la Administración Tributaria el IGV correspondiente a los meses de junio y julio del 2008, y que retuvo en su condición de contribuyente legal. Por su incumplimiento, debió iniciarse una labor de fiscalización que concluyó con el requerimiento de pago No. 1911001437764, mediante el cual se le instó al pago del tributo en cuestión También se le previno que debía cumplir el deber desatendido en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de esa notificación; advirtiéndole claramente que en caso de incumplimiento de este requerimiento se iniciaría procedimiento sancionatorio en virtud del cual además de la sanción de una multa del 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido desde la fecha del vencimiento de la deuda hasta el pago, podría hacerse acreedor a la sanción de cierre de su negocio por cinco días naturales en caso de que la deuda se refiera a sumas que haya retenido, percibido o cobrado. Ello no desaparece con la buena intención que, dicen, tuvieron al girar la orden de pago; al fin de cuentas el dinero no ingresó al Fisco en el plazo otorgado para ello. Así, es claro que sí se desplegó una actividad fiscalizadora y cobratoria por parte de la Administración Tributaria. El solo hecho de que se dictara un requerimiento de pago, supone que de previo hubo actuaciones administrativas que permitieron determinar, al menos, un presunto incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la accionante. Dicho de otra forma, si se hubiese cancelado e ingresado al fisco dentro del plazo establecido el tributo en cuestión, se hubiese cumplido correctamente el deber a cargo y no hubiese sido necesario dictar el referido requerimiento. Pero la demandante tampoco canceló el tributo debido dentro del plazo de diez días que indicaba el requerimiento de pago. Ello trajo como consecuencia que, nuevamente, fuese necesario una actividad administrativa que concluyó con el dictado del traslado de cargos. Así, es evidente que sí hubo un despliegue de las potestades tributarias a efectos de lograr que la demandante satisficiera el cumplimiento del deber de pago impuesto por ley. Tampoco se comparte que las manifestaciones según las cuales no se afectó en bien jurídico tutelado porque el atraso fue de solo dos días y tanto la deuda tributaria, intereses y la autoliquidación de la sanción fueron cancelados antes de que se dictara el traslado de cargos. La infracción administrativa se produce tanto por la omisión de pago como por el pago inoportuno. Así, el atraso, aunque sea de dos días, trae consigo la comisión de la infracción y la lesión sustancial al bien jurídico tutelado (correcto ejercicio de las potestades de fiscalización) y repercute negativa en la recaudación. El hecho de que con posterioridad se haya cancelado la suma, no elimina que en su momento, el contribuyente descuidó sus deberes materiales, aún a sabiendas que ya había sido advertido mediante el requerimiento de pago, de la posibilidad de cierre de negocio en caso de no cumplir con el deber de cancelar ese monto. La desatención del plazo

concedido en el requerimiento de pago facultaba a la Administración Tributaria a disponer el cierre del negocio. En este punto vale destacar que, tratándose del IGV, la lesión se agrava si se toma en cuenta que el agente comercial traslada al consumidor final ese tributo, por lo que no existe motivo para justificar la omisión de traslado de esos ingresos tributarios al Fisco, en que incurrió la actora como contribuyente legal. En este impuesto, en realidad, la carga tributaria recae sobre el consumidor, quien con su capacidad económica y mediante el consumo, cancela el impuesto al comerciante, por lo que el pago no se satisface con recursos propios, sino con erogaciones realizadas por el adquirente de los bienes y/o servicios. Al no ingresar el tributo correspondiente a los meses de junio y julio de 2008, la actora retuvo dineros ajenos desde aquella época. Insistimos que eran dineros que habían pagado sus clientes al Estado; ni siquiera eran dineros debidos a título personal, sino que retenía el dinero ya cancelado al Estado por terceros, por lo que a partir de ese momento, se incurría en una conducta ilegal y sancionable. Pese a que se le previno que se encontraba en mora y se le dio un plazo final para ponerse a derecho, no observó este último, aumentando así la lesión al bien jurídico tutelado y al deber de pagar ese impuesto para bienestar del resto de la comunidad, habiendo en este caso retenido dineros ajenos, en ese momento propiedad del Estado en provecho propio. Ergo, no se encuentra justificación en la omisión de ingresos cuando el comerciante ha trasladado a sus clientes el costo del impuesto y éstos lo han pagado. Por lo expuesto, estimamos que, en el caso concreto, la decisión de cierre del negocio estuvo debidamente motivada y efectuó el examen de antijuridicidad material exigido por la Sala Constitucional, entre otras, en la sentencia No. 3925-95, de carácter vinculante al tenor del numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Por ello, respecto de ese punto, no se encuentra vicio alguno en el motivo o contenido.”

4. Proporcionalidad, Razonabilidad, Discrecionalidad y Motivación del Acto de Cierre de Negocios

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{vi}
Voto de mayoría

“V. SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO.- En este asunto , la actora alega un vicio en los actos impugnados por una falta de motivación, señalando que no hubo realmente análisis referente a la antijuridicidad material de la conducta tipificada, relativo al grado de afectación del bien jurídico tutelable en este caso y no se refirió a las circunstancias que se dieron. Al efecto, la mayoría de este Tribunal considera que el alegato no es de recibo, pues sí hubo una adecuada consideración de los hechos y de las circunstancias del caso y sí se consideró la lesión al bien jurídico tutelado. Obsérvese que la actora había omitido cancelar la suma retenida por concepto de impuesto de ventas del período 04/2010, de manera que incurrió en una conducta

ilegal y una retención de dinero ajenos desde dicha época. Nótese que eran dineros que habían pagado sus clientes al Estado; ni siquiera eran dineros debidos a título personal, sino que retenía el dinero ya cancelado al Estado por terceros, a partir de ese momento, incurría en una conducta ilegal y sancionable. En tal sentido se considera que, pese a que se le previno que se encontraba en mora y se le dio un plazo final para ponerse a derecho, no observó este último, aumentando así la lesión al bien jurídico tutelado que consiste en pagar impuestos para bienestar del resto de la comunidad, habiendo en este caso retenido dineros ajenos, en ese momento propiedad del Estado en provecho propio. Es cierto y está de acuerdo el Tribunal en que la imposición de una sanción administrativa de orden tributario debe hacerse sobre la base de los principios y parámetros de orden constitucional establecidos en el Derecho Penal, en tanto se trata de una manifestación del ***ius puniendi del Estado***, como lo señaló la Sala Constitucional en sentencia número 3925-95, de carácter vinculante al tenor del numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por lo que para que una conducta sea administrativamente sancionable, debe ser típica, antijurídica y culpable, siendo de trascendencia el análisis de la antijuridicidad material, que integra el principio de tipicidad propio de la materia sancionatoria. Ahora bien, véase que en sus alegatos la actora reconoce haber incurrido en la falta prevista en el numeral 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (comportamiento típico), al haber pagado fuera del plazo conferido por la Administración Tributaria, pero, contrario a lo que la petente considera, dicha conducta es materialmente antijurídica porque *sí se lesionó de manera significativa y directa el bien jurídico tutelado*, por un pago atrasado de dinero perteneciente a terceros. El hecho de haber cancelado los intereses y la multa respectiva no representa ningún mérito propio o el cumplimiento de una conducta voluntaria o generosa, sino el cumplimiento de los deberes y sanciones mínimos que impone la ley y que en sí, no restablecen el daño causado a la normativa y al bien jurídico tutelado. No existe en esa conducta una justificación de la violación de la ley, no está previsto que ese pago por sí solo justifique y borre la conducta antijurídica. La accionante defraudó al Estado al retener el dinero; si esa conducta se justificara con solo pagar la multa y los intereses se daría una autorización tácita para que todos los responsables por deuda ajena para hacer lo mismo, de hecho, consentiría el “ *autoprestarse*” los dineros del Estado ateniéndose a un futuro pago de intereses y multa desfinanciando a la Administración, circunstancias que por sí mismas no cambian la forma de resolver el asunto y cuya falta de mención no representan ni invalidez del acto ni indefensión, dado que **no** son jurídicamente trascendentes. Agrega la actora que las resoluciones recurridas son absolutamente nulas por vicio en los elementos motivo, causa y fin. Cabe señalar que la causa y el motivo son lo mismo, pues los elementos del acto son el motivo, el contenido y el fin (artículos 131 a 133 de la Ley General de la Administración Pública); ahora bien, está demostrado el motivo del acto, la actora incurrió en la conducta propuesta por la ley en el artículo 86 CNPT, asimismo, se cumple el fin que la norma prevé, sancionar una conducta ilegal con el fin

de disuadir al administrado culpable y a cualquier otro de incurrir en la misma en el futuro; pocas normas sancionatorias administrativas son tan claras como este artículo y se estima por la mayoría del tribunal que no se ha aportado ningún alegato y menos elementos de prueba para estimar que la norma se haya aplicado de manera equivocada. El hecho de que la sanción le cause a la accionante un grave daño económico es la simple consecuencia de sus actos contrarios a la ley y el objeto de la sanción es imponer una forma de lesión jurídica legítima a quien incurre en la conducta penalizada. Por otro lado, es pertinente señalar que no se trata de una sanción automática, estamos claros que el artículo 86 en mención estipula que es discrecional al decir que se “ podrá” aplicar la sanción, por lo que la Administración debe considerar si hay circunstancias atenuantes o justificativas del comportamiento que se censura. A juicio de la mayoría del Tribunal el pagar con intereses y multa después de vencido un plazo de gracia de un pago que se debía desde hacía meses no es una justificación, como tampoco la pérdida de ingresos o de imagen que sufra el administrado, pues tal es el efecto que la sanción procura y, contrario a lo que se alega, sí hubo lesión al bien jurídico tutelado como ya se razonó: se privó al Estado de los dineros que ya habían pagado al Estado otras personas, entorpeciendo el funcionamiento de la Administración y la prestación de servicios públicos a toda la ciudadanía; por ende, no se le dieron a los órganos administrativos responsables ni a este Despacho alegatos, razones o pruebas que justifiquen legalmente y debieran ser razonados y resueltos para no aplicar la sanción que se cuestiona. La cuestión de la justificación del acto fue debidamente analizada por el Tribunal Fiscal Administrativo, donde tuvo claro el tipo de lesión al bien jurídico tutelado y los alegatos que hizo la actora, la proporcionalidad y razonabilidad de la norma no tiene que ver con los efectos que se le causen al actor, sino con el fin de la ley de que las personas sean responsables y honestas con sus deberes tributarios y sancionar las conductas ilegales. Ya la Sala Constitucional ha resuelto en varias ocasiones la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción y los alegatos de la actora procurando justificar su conducta no tienen trascendencia para omitir la pena. Por lo que se concluye que no se han alegado argumentos que justifiquen la invalidez de los actos y se debe acoger la defensa de falta de derecho.”

5. El Régimen Sancionatorio Tributario

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{vii}

Voto de mayoría

“X. Sobre el régimen sancionador tributario. La legitimidad del ejercicio de la potestad sancionatoria en materia tributaria es un tema que ha sido ampliamente desarrollado por este Tribunal, entre otras, en las sentencias No. 2416-2010, de las 7 horas 35 minutos del 25 de junio de 2010; No. 2970-2010, de las 13 horas del 10 de agosto de

2010 y No. 83-2012-VI, de las 15 horas 55 minutos del 17 de mayo de 2012. También se ha señalado que en el régimen tributario nacional se establece un sistema bipartito de irregularidades o hechos ilícitos tributarios, a saber: delitos tributarios (dirimibles en sede penal) y las infracciones administrativas, según lo establece con claridad el artículo 65 del CNPT. Interesa en el subjúdice lo relacionado con las infracciones administrativas. Sobre el particular, en cuanto al elemento subjetivo de las infracciones, el mandato 71 ibidem señala que son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes. Cabe señalar que dada la aplicación de los principios del debido proceso, resulta impostergable que de previo a imponer una sanción derivada de una infracción de esta naturaleza, mediante el respectivo procedimiento administrativo, en el cual se garantice el derecho de contradictorio y de defensa, se acredite con solvencia que el sujeto pasivo investigado ha incurrido en los incumplimientos que se le atribuyen, de manera que se haga acreedor al efecto represivo económico dispuesto. Desde este plano, el mandato 77 de ese mismo cuerpo legal señala la sujeción del procedimiento a los principios de legalidad y al debido proceso, siendo supletoriamente aplicables las reglas que en cuanto al procedimiento administrativo establece la LGAP. Esto supone que debe acreditarse que la conducta objeto de examen sea típica, antijurídica y culpable, pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático. Por el contrario, en cada caso, la Administración ha de establecer con mesura y objetividad, la existencia del elemento subjetivo de la sanción, si lo alegado constituye una infracción debidamente tipificada, así como definir si en el proceder u omisión del sujeto pasivo, subyace una antijuridicidad material, lo que implica la valoración casuística de la infracción sustancial al bien jurídico tutelado. Para ello, ha de analizar todos los elementos de prueba para establecer la verdad real de lo sucedido y la pertinencia de la amonestación administrativa, conforme al principio de libre valoración probatoria a fin de establecer que el sujeto pasivo es el autor de la conducta reprochada. Así en efecto lo dispone el canon 148 del Código de referencia. En lo que atañe al procedimiento, el numeral 150 del cuerpo legal referido establece que debe iniciarse mediante propuesta motivada del funcionario competente, o bien con propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria cuando en las actas o diligencias consten las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Es claro que luego de dicha propuesta motivada, se concreta un traslado de cargos sancionatorio. Como derivación del derecho de defensa y el debido proceso, en dicho traslado ha de establecerse con claridad el elenco fáctico que presupone la infracción, conductas referibles al sujeto pasivo, probanzas en las cuales se apoya la decisión de apertura del procedimiento así como detalle del tipo concreto de infracción achacada y la respectiva sanción. Lo anterior es determinante para que el obligado pueda realizar su defensa de manera adecuada, pues solo conociendo ese contenido mínimo podrá realizar su descargo. Cabe señalar, que al amparo del precepto 153 ejusdem, el inicio del sancionatorio no

es dependiente de que el acto final dictado dentro del procedimiento determinativo se encuentre firme. Cabe agregar con todo, siendo que existe una innegable vinculación entre el determinativo y el sancionador, pues el primero es el fundamento del segundo, sería inviable imponer sanciones cuando no se encuentre firme el acto determinativo, pues de otro modo, la sanción carece de un elemento fundamental cual es, la acreditación de la infracción de los deberes materiales o formales que sustentan la decisión punitiva.

XI. - Sobre la sanción prevista por la infracción de falta de ingreso por omisión o inexactitud. Elementos. Por su relevancia en el análisis del caso concreto, es menester señalar que el artículo 81 del CNPT regula la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud. En este sentido, se establece la sanción para los sujetos pasivos que mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos correspondientes. Desde este plano, la norma señalada entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Si bien el procedimiento sancionatorio tributario puede iniciar sin que se haya concluido el determinativo correspondiente, es claro que para imponer la sanción si resulta indispensable que exista una resolución firme en este último. Ello resulta lógico si se toma en cuenta que la multa con que se sancionaría la infracción, se calcularía en proporción al monto no declarado u omitido por el contribuyente y que fuera ajustado por la Administración Tributaria en ese procedimiento determinativo. Insistimos en que existe una vinculación entre la fase determinativa y la sancionatoria, de modo que la información recabada y el análisis efectuado en la primera da paso y es base fundamental de la segunda. Son eslabones complementarios en la cadena del ejercicio fiscalizador del Estado. La fiscalización que se realiza en la determinación permite detectar irregularidades tributarias, en tanto que la fase sancionatoria tiene por fin, como derivación de ese cotejo inicial, establecer las consecuencias jurídicas que esas conductas pueden llegar a producir. De ese modo, la potestad de fiscalización, que incluye la sancionatoria, solo puede llegar a concretarse a plenitud y cumplir con su finalidad si los comportamientos u omisiones del sujeto pasivo contrarias a los deberes formales y materiales, que han sido detectados en la fase determinativa, llegan a ser sancionadas cuando así corresponda. Lo contrario llevaría a riesgos de inmunidad ante

el incumplimiento de los deberes tributarios, con nocivas consecuencias para el sistema fiscal, produciendo cuadros de permisibilidad que potencian conductas elusivas en perjuicio de la carga de contribuir con los gastos públicos, en mengua de la captación de recursos monetarios para el desarrollo prestacional de servicios públicos. Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, a la postre, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final (ratio), busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio. Debe insistirse en que el precepto 153 del CNPT es claro al señalar que para la instrucción del sancionatorio no será necesaria la firmeza acto final del determinativo. Por otra parte, de conformidad con el numeral 71 del CNPT, para sancionar la infracción administrativa que nos interesa debe demostrarse el elemento subjetivo de la infracción, esto es la mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Respecto de la sanción propiamente dicha, en la generalidad de los casos, se establece una del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%. Finalmente, se requiere que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria se lleve a cabo dentro del plazo de prescripción de cuatro años que para tales efectos señala el ordinal 74 del CNPT.”

6. Alcances, fundamento de la potestad sancionadora y principios aplicables al procedimiento en relación al traslado de cargos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^{viii}

Voto de mayoría

“II. OBJETO DEL PROCESO. La parte actora estima que aún y cuando en el proceso determinativo de la obligación tributaria principal se hayan confirmado tales o cuales ajustes, ello no implica que automáticamente procesa la aplicación de una sanción, en virtud de que la imposición de una sanción administrativa debe pasar por un triple análisis; tipicidad, antijuricidad y culpabilidad. Aduce que si bien es cierto, en este asunto se puede dar por cerrado el análisis de tipicidad, pues la Sala Primera de la Corte determinó con carácter de cosa juzgada una serie de incumplimientos de sus obligaciones tributarias por parte de su representada, considera que el análisis de antijuricidad y culpabilidad sí deben ser objeto central de este proceso. Estima que la

motivación del elemento culposo en las resoluciones impugnadas, resulta insuficiente y contradictorio. En ese sentido, considera que concurre una de las causas de exculpación previstas en el Código Penal, a saber, el error de derecho o prohibición, regulado en el artículo 35 de ese cuerpo normativo. Indica que en materia tributaria, esta causa de exculpación o eximente de responsabilidad se configura cuando el contribuyente ha actuado bajo una interpretación razonable y fundamentada de las normas, pues estima que cuando se actúa así, no puede haber dolo ni negligencia. Alega que no hay dolo porque se actúa bajo la creencia sincera y de buena fe de estar respetando lo dispuesto por el ordenamiento jurídico; sostiene que no hay negligencia porque el contar con este tipo de interpretación implica que no se ha incumplido por descuido, porque aún actuando con el mayor cuidado y diligencia posible se llegaría a la conclusión de que se actúa en cumplimiento de la normativa jurídica. En consecuencia, considera que el objeto central del proceso, consiste en valorar si las interpretaciones ofrecidas por la empresa demandante en los procedimientos sancionatorio y determinativo reúnen o no, esa característica de razonabilidad que configuraría la causa eximente de responsabilidad de error de derecho. Insiste en que no se trata de que en este proceso se nos dé la razón sobre tales interpretaciones, pues ello ya fue resuelto con carácter de cosa juzgada, se trata en cambio de sí, pese a la discrepancia entre lo resuelto y lo interpretado por la accionante, ha actuado o no bajo una interpretación razonable de la normativa. En ese sentido, resalta que la razonabilidad de sus interpretaciones también fueron reconocidas por la Sala Primera de la Corte, pues en la sentencia en que confirmó parcialmente lo dispuesto en el procedimiento determinativo, se estimó que no había mérito para condenar la empresa actora, puesto que había existido mérito suficiente para litigar, porque se estaba frente a un asunto que obliga a realizar un análisis jurídico de diferentes aspectos. Por otra parte, alega que las resoluciones impugnadas adolecen de vicios de nulidad absoluta por falta de motivación, puesto que la sanción aplicada es la del 25% que se basa en un elemento subjetivo meramente negligente, pero por otra parte, hace afirmaciones de las que es ineludible derivar la imputación de una conducta dolosa, circunstancia que viola el principio de imputación, base del derecho de defensa como componente del debido proceso. Asimismo, estima que la Administración Tributaria y el propio Tribunal Fiscal Administrativo, confunden el elemento objetivo de la infracción (los incumplimientos materiales), con el elemento subjetivo (negligencia, dolo), entendiéndolo que por la mera existencia de tales incumplimientos procede la sanción, presumiendo la culpa. Por último, indica que en los traslados de cargos también se imputó la falta de haber omitido ingresos generados por operaciones gravadas, no obstante, de dichas resoluciones no se desprende que la Administración Tributaria haya comprobado que mi representada omitiera la declaración de ingresos gravables en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los períodos fiscales de los años 1999, 2000 y 2001. Todo lo contrario, la Auditoría Fiscal admite sin reservas el monto de los ingresos declarados

en ese período. Por su parte, la representante del Estado sostiene que: a) La accionante no repara en atacar las sentencias de los Tribunales que revisaron el procedimiento determinativo, prueba de ello es la insistencia con la cual asegura que los jueces incurrieron en errores de apreciación e interpretación respecto a los hechos y normativa aplicable a la determinación tributaria. Sostiene que la demandante lejos de pretender convencer sobre la razonabilidad de su interpretación, no hace más que intentar que se revise de forma ilícita el criterio sostenido en la sentencia 868-F-S1-2010 dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, con el fin de obtener un precedente favorable a sus intereses. En ese sentido, tilda de ilegal el criterio imperante en las sentencias judiciales que resolvieron sobre el procedimiento determinativo que originó la sanción aquí impugnada, para con ello tratar de demostrar la razonabilidad de su interpretación; b) Alega que el procedimiento sancionador es accesorio del determinativo, de modo que, el análisis del elemento subjetivo y objetivo de la infracción imputada debe limitarse a los hechos que rodearon el procedimiento principal, sea la determinación tributaria. En ese sentido, considera que el Juzgador no debe abstraerse de las circunstancias que originaron la sanción, menos aún, cuando las mismas han sido catalogadas por la Sala Primera como una maniobra para perjudicar al fisco; c) Señala que la demandante omite indicar al Tribunal que la Sala Primera de la Corte, luego de analizar las pruebas que constan en el expediente del proceso determinativo, así como los registros contables y la prueba pericial, confirmaron que la empresa actora ocultó su realidad económica mediante una maniobra contable, de modo que no se explica cómo puede pretender el accionante convencer al Tribunal que su interpretación ha sido razonable y fundamentada, cuando han existido maniobras contables para evadir el pago del impuesto sobre la renta, actuación que a su juicio resulta completamente reprochable y alejada de cualquier eximente de responsabilidad; d) Estima que la Sala Primera de la Corte dejó en evidencia la clara intención de la sociedad actora de ocultar la distribución de utilidades a su socia I.R.H., con el fin de evitar el pago del impuesto correspondiente. En razón de lo anterior, sostiene que lo que resulta relevante en la valoración del elemento subjetivo de la infracción imputada, es la intención del demandante –en este caso evadir al fisco- y no la interpretación con la cual pretende justificar su actuación; e) A partir de lo anterior, considera que en este caso, no se configura ninguna eximente de responsabilidad. No obstante, y dado que la actora pretende se reconozca que su actuación obedece a una interpretación razonable de la ley conforme a lo dispuesto en el artículo 35 del Código Penal, señala que no se configuran los presupuestos del error invencible, toda vez que como lo indicó la Sala Primera de la Corte, en la actuación de la empresa actora se evidenció un propósito oculto para evitar el pago del impuesto sobre la renta, por cuanto ésta tenía la clara finalidad de evadir al fisco, y para lograrlo elaboró toda una maniobra contable, de modo que resulta absurdo que no tuviese conocimiento de la ilicitud de sus acciones e intenciones; f) Estima que la discusión sobre el criterio contenido en las resoluciones

del Tribunal Contencioso Administrativo y la Sala Primera de la Corte, atinentes al procedimiento determinativo que originó la sanción recurrida, está agotada, puesto que ya ha sido objeto de cosa juzgada, razón por la cual, es a partir de un criterio que ya se encuentra firme, que en este proceso deberá realizarse el análisis de la infracción imputada al accionante; g) Por otra parte, alega que la accionante no es clara respecto al acto administrativo sobre el cual recae la supuesta nulidad. No obstante, indica que el traslado de cargos 193-0000002851, estableció claramente cuál fue la conducta que configuró la infracción que se le imputó. Señala que el artículo 153 del CNPT autoriza a la Administración a iniciar la causa aunque el procedimiento de determinación de los tributos no haya agotado la vía administrativa, y precisamente por ello es que el referido traslado de cargos, describe la conducta tipificada como infracción, pero también advierte que tal imputación se realiza sin perjuicio de que en el curso del procedimiento se demuestre la ausencia del elemento subjetivo o de la consecuencia de alguna causa eximente de responsabilidad o se origine una sanción menor si corresponde. En razón de lo anterior, estima que no se vislumbra la supuesta contradicción que alega la demandante, máxime que a lo largo del procedimiento determinativo se verificó la conducta que configuró la infracción, sin que en el procedimiento sancionatorio la empresa demostrara la ausencia del elemento subjetivo o la existencia de eximente de responsabilidad alguna, lo cual –a su juicio– tampoco realiza en este proceso judicial. En ese sentido, considera que la Sala Primera de la Corte confirmó la existencia de una maniobra orquestada por la empresa actora para perjudicar al fisco, hecho que respalda lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, respecto a la ausencia de un eximente de responsabilidad para evitar la aplicación de la sanción impuesta por la Administración Tributaria.

IIIo. APLICACIÓN DE PRINCIPIOS DEL DERECHO PUNITIVO EN MATERIA ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA. Previo a examinar la legalidad de la conducta administrativa formal que se impugna, debe señalarse que este Tribunal ya se ha pronunciado sobre los alcances de la potestad sancionatoria tributaria y los principios a los que debe sujetarse. En este sentido, en las sentencias No. 1270-2009, de las 16 horas 20 minutos de 26 de junio de 2009, así como las No. 1103-2010 de las 10 horas 40 minutos del 22 de marzo; No. 1150-2010, de las 16 horas 15 minutos del 24 de marzo y No. 2416-2010, de las 7 horas 35 minutos del 25 de junio, éstas tres últimas del 2010, se definió el Derecho Administrativo Sancionatorio como el conjunto de disposiciones mediante las cuales la administración estatal, encargada de favorecer el bienestar público, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena o sanción administrativa, como efecto condicionado. La propia evolución del Derecho Administrativo permite su desarrollo y posterior autonomía, según lo establece el canon 9 inciso primero de la Ley General de la Administración Pública. Si bien en su momento, participaba de la aplicación de los principios propios del Derecho Penal, lo cierto del caso es que en la actualidad, esos

postulados son utilizables dentro del procedimiento administrativo pero de manera matizada, ergo, no son atinentes al ejercicio administrativo en su plenitud. Lo anterior se justifica en la naturaleza diversa que se presenta entre la potestad sancionatoria penal y la administrativa. Sobre la aplicación de estos criterios y las diferencias existentes en ambas materias, ya ha dado cuenta la Sala Constitucional. Entre otras, en la resoluciones No. 5653-93, 3929-95, 8193-2000 y 10198-01. Conforme a lo expuesto, es claro que la implementación dentro del procedimiento administrativo sancionatorio de los diversos principios que corresponden al ius puniendi penal, no es plena, sino solo parcial en aquellos aspectos que resulten armónicos con la dinámica propia de la instancia administrativa y que se corresponden con la máxima del debido proceso, principio ineludible en esta materia. Lo anterior dado que por sus propias particularidades, no puede equiparse como un todo al proceso penal, el cual, tiene fines diversos. Desde luego que en orden a lo expuesto por la Sala Constitucional, esa graduación no puede vaciar el contenido de los principios básicos del régimen sancionatorio. A fin de cuentas, la actuación pública debe respetar el debido proceso, constitucionalmente tutelado. Para ello ha de tenerse claro que el Derecho Administrativo sancionador es punitivo en cuanto como consecuencia jurídica, impone sanciones o reprimendas administrativas, pero en definitiva, no tiene todas las connotaciones del proceso penal, pues carece del alcance desvalorativo que merecen las conductas que, además de ser ilícitas, son incuestionables e intolerablemente injustas. De ahí que para los efectos del presente fallo, ha de tenerse claro que en la tramitación de un procedimiento sancionador tributario, no resultan plenamente aplicables todos los principios del sancionador penal, sino solo aquellos que resulten de posible uso en aquel primero, para lo cual debe ponderarse su finalidad y particularidades propias.

IVo. BASE LEGITIMANTE DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA. En esas mismas resoluciones se recalcó que el ejercicio sancionador tributario, en tanto manifestación de la potestad punitiva de la Administración, en el caso concreto de las relaciones jurídico tributarias, forma parte de ese marco de análisis previamente abordado. El fundamento de ese ejercicio represivo estriba en el deber de contribuir con los gastos públicos que impone el precepto 18 de la Constitución Política. Desde este plano, la carga contributiva se constituye en una relevante fuente de financiamiento para el desarrollo prestacional del Estado. Tal deber contributivo se corresponde con el criterio de generalidad de los impuestos, con la finalidad de que todas las personas que se encuentren dentro del supuesto de hecho que permite surgir el tributo (hecho generador), cumplan con sus deberes formales o materiales. Empero, a fin de procurar un correcto ejercicio contributivo, en términos cuantitativos y cualitativos, como derivación de lo estatuido en el citado precepto 18 constitucional, el Ordenamiento Jurídico confiere potestades de fiscalización y recaudación a las Administraciones Tributarias. Esto viene desarrollado con algún grado de precisión en

el marco legal que orienta el proceder del poder público fiscal, dentro de ellas, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, el canon 103 de dicho Código fija con claridad las aludidas potestades de fiscalización y recaudación, que le permiten realizar una serie de requerimientos de información, tanto al obligado como a terceros e investigaciones contables y de otra naturaleza. Como toda potestad, en el fondo supone un poder-deber, en tanto, en el ámbito de la actividad impositiva, permite desprender las acciones debidas para llevar a cabo la correcta recaudación, pero a su vez, desplegando un marco fiscalizador como medio de garantía que las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se está realizando conforme a los parámetros correctos. De ahí que como derivación de esa asignación de potestades de imperio, sea deber del Estado recaudar los tributos y velar por el debido cumplimiento de los deberes u obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos. Esta función incluye el ejercicio sancionador por la desatención de los deberes jurídicos que imponen las diversas normas que rigen la materia. El ejercicio fiscalizador se complementa con la potestad punitiva que permita producir una consecuencia sancionatoria al sujeto pasivo infractor. La determinación correcta de estos deberes materiales y formales tributarios debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales. Desde luego que como potestad administrativa, se encuentra sujeta a límites infranqueables, dentro de éstos, el principio de legalidad administrativa y el respeto de los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas. De esta justificación ha dado cuenta la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 871-2007 de las 10:55 horas del 4 de diciembre del 2007, al cual se remite como complemento de lo expuesto.

Vo. SOBRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. CONTENIDO DEL TRASLADO DE CARGOS SANCIONADOR. Se ha indicado también que en el régimen tributario nacional se establece un sistema bipartito de irregularidades o hechos ilícitos tributarios, a saber: delitos tributarios (dirimibles en sede penal) y las infracciones administrativas, según lo establece con claridad el artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Interesa en el subjúdice lo relacionado con las infracciones administrativas. Sobre el particular, en cuanto al elemento subjetivo de las infracciones, el mandato 71 ibídem señala que son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes. Cabe señalar que dada la aplicación de los principios del debido proceso en los términos ya comentados, resulta impostergable que de previo a imponer una sanción derivada de una infracción de esta naturaleza, mediante el respectivo procedimiento administrativo, en el cual se garantice el derecho de contradictorio y de defensa, se acredite con solvencia que el sujeto pasivo investigado ha incurrido en los incumplimientos que se le atribuyen, de manera que se haga acreedor al efecto represivo económico dispuesto. Desde este plano, el mandato

77 de ese mismo cuerpo legal señala la sujeción del procedimiento a los principios de legalidad y al debido proceso, siendo supletoriamente aplicables las reglas que en cuanto al procedimiento administrativo establece la Ley General de la Administración Pública. Esto supone que debe acreditarse que la conducta objeto de examen es típica, antijurídica y culpable, pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático. Por el contrario, en cada caso, la Administración ha de establecer con mesura y objetividad, la existencia del elemento subjetivo de la sanción, si lo alegado constituye una infracción debidamente tipificada, así como definir si en el proceder u omisión del sujeto pasivo, subyace una antijuridicidad material, lo que implica la valoración casuística de la infracción sustancial al bien jurídico tutelado. Para ello, ha de analizar todos los elementos de prueba para establecer la verdad real de lo sucedido y la pertinencia de la amonestación administrativa, conforme al principio de libre valoración probatoria a fin de establecer que el sujeto pasivo es el autor de la conducta reprochada. Así en efecto lo dispone el canon 148 del Código de referencia. En lo que atañe al procedimiento, el numeral 150 del cuerpo legal referido establece que debe iniciarse mediante propuesta motivada del funcionario competente, o bien con propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria cuando en las actas o diligencias consten las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Es claro que luego de dicha propuesta motivada, se concreta un traslado de cargos sancionatorio. Como derivación del derecho de defensa y el debido proceso, en dicho traslado ha de establecerse con claridad el elenco fáctico que presupone la infracción, conductas referibles al sujeto pasivo, probanzas en las cuáles se apoya la decisión de apertura del procedimiento así como detalle del tipo concreto de infracción achacada y la respectiva sanción. Lo anterior es determinante para que el obligado pueda realizar su defensa de manera adecuada, pues solo conociendo ese contenido mínimo podrá realizar su descargo. Cabe señalar, que pese a la innegable vinculación que existe entre el procedimiento determinativo y el sancionatorio, al amparo del precepto 153 ejusdem, el inicio del sancionatorio no es dependiente de que el acto final dictado dentro del procedimiento determinativo se encuentre firme. No obstante lo anterior y siendo que existe una innegable vinculación entre el determinativo y el sancionador, pues el primero es el fundamento del segundo, sería inviable imponer sanciones cuando no se encuentre firme el acto determinativo, pues de otro modo, la sanción carece de un elemento fundamental cual es, la acreditación de la infracción de los deberes materiales o formales que sustentan la decisión punitiva.

Vlo. SOBRE LA SANCIÓN PREVISTA POR FALTA DE INGRESO POR OMISIÓN O INEXACTITUD. ELEMENTOS. En el caso concreto, en relación con la sanción que contempla el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la sentencia No. No. 1270-2009, dictada por este Tribunal a las 16 horas 20 minutos de 26 de junio de 2009, señaló que ese precepto normativo regula la infracción por falta

de ingreso por omisión o inexactitud. En este sentido, se establece la sanción para los sujetos pasivos que mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos correspondientes. Desde este plano, la norma señalada entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. De igual forma se aclara que la sanción aludida es aplicable cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración. En la generalidad de los casos, se establece una sanción del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%.

VIIo. SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA. Por otra parte, estima este Tribunal, la demostración de la convergencia del hecho condicionante que da cabida al efecto sancionador, es un aspecto que solo incumbe a la Administración Tributaria. El numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Por su parte, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ese último cuerpo normativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los casos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico, la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que el denominado “onus probandi”, corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento. En este sentido puede verse el fallo 212 de las 8:15 horas

del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ergo, no debe asignarse el deber de acreditación en todos los casos al contribuyente, cuando sea la Administración quien está en posición más favorable para aportar los elementos que permitan determinar un aspecto fáctico relevante. En ese sentido, en el marco del ejercicio sancionador tributario, el mismo numeral 18 del Reglamento de previa cita señala que: “La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente.” Con ello, como se ha dicho, se impone el deber de la Administración de acreditar la existencia de alguna de las causas que justifiquen la imposición del efecto represivo dispuesto en el citado numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a modo de requisito de validez de tal consecuencia. Así también lo establece el canon 148 *ibídem* en cuanto expresa: “En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones”. Sin embargo, en aplicación del citado ordinal 317 del Código Procesal Civil, es claro que cuando el Fisco ha establecido mediante el procedimiento determinativo la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales y luego en sede sancionatoria se establece la concurrencia de los criterios que permiten hacer surgir la sanción administrativa, es el fiscalizado quien debe traer al proceso los elementos que establezcan su desvinculación con la conducta reprochada o bien, las causas que le liberen de la responsabilidad ante la Administración. Cabe mencionar que si bien ese análisis ha de estar presente de previo a emitir el acto final sancionatorio, no se impone como exigencia la demostración de los aspectos mencionados en el traslado de cargos. Precisamente, a raíz del establecimiento en fase determinativa de la posibles irregularidades, es que nace el sancionatorio, que en ese tanto, tiene por fin establecer la vinculación del sujeto investigado con la conducta que se estime indebida, sea, la reprochabilidad de los hechos motivos de la infracción. Más sencillo, la finalidad de esa fase es fijar que el investigado es el autor de la infracción, es decir, que los efectos de las conductas u omisiones le son imputables y referibles. Ergo, es dentro de esa fase que se determina que se está frente a una conducta típica, antijurídica y culpable.

VIIIo. SOBRE EL CASO CONCRETO. RESPECTO A LA COSA JUZGADA QUE SE DERIVA DE LA SENTENCIA 000868-F-S1-2010 Y SU INCIDENCIA EN EL ALEGADO ERROR INVENCIBLE COMO CAUSA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD. De pleno inicio debe reiterarse que, para este Tribunal, en materia tributaria existe una vinculación entre la fase determinativa y la sancionatoria, de modo que la información recabada y el análisis efectuado en la primera da paso y es base fundamental de la segunda. Son eslabones complementarios en la cadena del ejercicio fiscalizador del Estado. La fiscalización que

se realiza en la determinación permite detectar irregularidades tributarias, en tanto que la fase sancionatoria tiene por fin, como derivación de ese cotejo inicial, establecer las consecuencias jurídicas que esas conductas pueden llegar a producir. De ese modo, la potestad de fiscalización, que incluye la de amonestación, solo puede llegar a concretarse a plenitud y cumplir con su finalidad si los comportamientos u omisiones del sujeto pasivo contrarias a los deberes formales y materiales, que han sido detectados en la fase determinativa, llegan a ser sancionadas cuando así corresponda. Lo contrario llevaría a riesgos de inmunidad ante el incumplimiento de los deberes tributarios, con nocivas consecuencias para el sistema fiscal, produciendo cuadros de permisibilidad que potencian conductas elusivas en perjuicio de la carga de contribuir con los gastos públicos, en mengua de la captación de recursos monetarios para el desarrollo prestacional de servicios públicos. Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, a la postre, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final (ratio), busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio. Ahora bien, el precepto 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es claro al señalar que para la instrucción del sancionatorio no será necesaria la firmeza acto final del determinativo , , empero, es claro que la culminación del sancionatorio estará condicionada a la firmeza del acto final de la fase determinativa . En la especie, el procedimiento sancionatorio en contra de la empresa actora, se inició mediante el dictado de las resoluciones de traslado de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851, por parte de la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, conforme a lo dispuesto en los artículos 81 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud, sancionada con multa del 25% sobre lo ajustado en el procedimiento de determinación de oficio. Dichas resoluciones tuvieron como antecedente los siguientes traslados de cargos dictados en el procedimiento determinativo: i) número 275-10-0001-03 y 275-10-0004-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢62.613.774,57 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 1999, no ingresado oportunamente, y ¢92.003.328,57; por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia International Realty Holdings Inc. (IRH); ii) número 275-10-0002-03 y 275-10-0005-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢188.896.834,00 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 2000, no ingresado oportunamente, y ¢85.997.402,18, por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia International Realty Holdings Inc. (IRH); iii) número 275-10-0003-03 y 275-10-0006-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢154.106.401,00 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 2001, no ingresado oportunamente, y ¢41.4523.584,55, por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia

International Realty Holdings Inc. (IRH) (ver folios 02 a 14, 26 a 35 y 45 a 54 del expediente administrativo). Ahora bien, por escrito presentado el seis de junio del dos mil tres, la empresa actora impugnó los traslados de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851 (folios 63 a 77 del expediente administrativo). Por su parte, el diecisiete de mayo del dos mil siete, la empresa actora formalizó demanda en el proceso especial tributario interpuesto contra el Estado y tramitado bajo expediente número 06-000290-0161-CA, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio (folios 119 a 152 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA). Por resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, dispuso en el procedimiento sancionatorio tramitado contra la empresa actora, lo siguiente: "...Se declaran sin lugar los incidentes de nulidad y el escrito de impugnación presentado por Margarito Barreras Arredondo, portador de la cédula de residencia N° 150-01988858-0001783, en su condición de representante de la empresa HOTEL CAMINO REAL S.A. (...), en contra de los traslados de cargos N° 193-0000002831; N° 193-0000002841 y N° 193-0000002851, correspondientes a la infracción administrativa por falta de ingreso por omisión o inexactitud en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, así como en las declaraciones del Impuesto de Retenciones de los períodos fiscales de enero, abril, julio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1999; y en los meses de marzo, abril, junio, septiembre, octubre y diciembre del 2000; y en los meses de marzo, mayo, junio, septiembre y diciembre del 2001. Se dejan sin efecto las sanciones aplicadas sobre los montos correspondientes al Impuesto de Retenciones de los períodos fiscales marzo 2000 y mayo 2001. En consecuencia, de conformidad con el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se le impone una sanción por un monto total de ₡155.098.798,90 (ciento cincuenta y cinco millones noventa y ocho mil setecientos noventa y ocho colones con noventa céntimos) correspondientes al 25% de los montos de los ajustes efectuados en los períodos fiscales de mérito..."

(folios 79 a 110 del expediente administrativo). A consecuencia de lo anterior, el doce de octubre del dos mil siete, la empresa actora interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes (folios 111 a 122 del expediente administrativo). Mediante resolución número AU10R-025-08 dictada a las quince horas del veintiuno de febrero del dos mil ocho, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto por la empresa actora contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete;

admitió y dio trámite al recurso de apelación interpuesto de manera subsidiaria, y emplazó a la recurrente para que se apersonara ante el Tribunal Fiscal Administrativo (folios 123 a 129 del expediente administrativo). Por sentencia número 52-2009-SX dictada por la Sección Décima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, a las once horas veintitrés minutos del quince de mayo del dos mil nueve, resolvió en primera instancia, el proceso especial tributario interpuesto por la empresa actora contra el Estado, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio, conforme a lo siguiente: "...Se rechaza la expresión "sine actione agit", que fue opuesta por Estado como excepción. Se acoge la excepción de falta de derecho y en consecuencia, se declara improcedente la demanda de Hotel Camino Real S.A. contra el Estado, en todos sus extremos. Son ambas costas a cargo de la actora" (folios 342 a 380 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA). Por su parte, mediante sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolvió: "...Se declara parcialmente con lugar el recurso. Se anula la sentencia recurrida solo en cuanto no reconoció el incentivo fiscal por reinversión de utilidades, respecto de las que no fueron distribuidas y se reinvirtieron. Fallando por el fondo, en lo que a ese extremo se refiere, se rechaza la excepción de falta de derecho y la expresión genérica de sine actione agit. Se declara con lugar la pretensión subsidiaria 2.a), bajo las condiciones no excluyentes de no distribución y reinversión de las utilidades. Deberá la AT devolver a la accionante las sumas que hubiere cancelado por ese concepto en cada uno de los períodos auditados, con el reconocimiento de los intereses legales a partir de cada pago y hasta su efectiva cancelación. Se resuelve sin especial condenatoria en costas..." (folios 514 a 544 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA). Mediante resolución número TFA No. 146-2011 dictada a las nueve horas del treinta de marzo del dos mil once, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada en el procedimiento sancionatorio, en el siguiente sentido: "...Se declaran sin lugar las nulidades alegadas. Se confirma la resolución recurrida y se da por agotada la vía administrativa. De acuerdo con el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la contribuyente deberá satisfacer el pago de la sanción determinada dentro de los 3 días siguientes a la firmeza de la presente resolución, caso contrario a partir del día siguiente, se devengarán los intereses de ley..." (folios 140 a 151 del expediente administrativo). El cuadro fáctico descrito permite concluir que el procedimiento sancionatorio inició en amparo a lo dispuesto por el numeral 153 ya citado y además, la sanción impuesta resulta congruente con lo acreditado en el procedimiento determinativo. Más aún, que cuando la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo dicta la resolución número TFA No. 146-2011 de las nueve horas del treinta de marzo del dos mil once, mediante la cual, declaró sin lugar el recurso de

apelación interpuesto contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada en el procedimiento sancionatorio, no sólo ya estaba n firme s las resoluciones emitidas en el procedimiento determinativo, sino que además, ya habían sido objeto de pronunciamiento en vía jurisdiccional, dado que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, había declarado parcialmente con lugar –solo en cuanto no reconoció el incentivo fiscal por reinversión de utilidades, respecto de las que no fueron distribuidas y se reinvirtieron-, el recurso de casación interpuesto contra la sentencia número 52-2009-SX dictada por la Sección Décima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, a las once horas veintitrés minutos del quince de mayo del dos mil nueve, mediante la cual, resolvió en primera instancia, el proceso especial tributario interpuesto por la empresa actora contra el Estado, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio. Tan es así, que por resolución número TFA-223-2011 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las once horas del cinco de mayo del dos mil once, se declaró "...con lugar el recurso de revisión interpuesto, en el sentido de que la sanción administrativa impuesta por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes No. INFRAC-DT-10R-106-07 del 1 de octubre del 2007, confirmada por fallo de este Tribunal No. TFA-146-2011 de las nueve horas del 30 de marzo del 2011, deberá reconocer las reducciones acogidas por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia No. 000868-F-S1-2010, para lo cual deberá realizar la liquidación de la sanción correspondiente..."

(folio 219 del expediente administrativo), resolución en que la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, le indica a la empresa demandante que la "...situación anterior no se hubiese producido si el contribuyente, formal y oportunamente, hubiese hecho del conocimiento de este Órgano Administrativo el contenido y alcance de los resuelto por aquel Órgano Jurisdiccional..." (folio 219 del expediente administrativo). En razón de todo lo expuesto, este Tribunal estima que contrario a lo que sostiene la parte actora, valorar si la interpretación de las normas tributarias en que se basó para impugnar el ajuste realizado en el procedimiento determinativo, son o no razonables, a efecto de sustentar la posible aplicación de la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal, implicaría revisar nuevamente los argumentos que ya fueron objeto de pronunciamiento en la vía contencioso administrativa, extremos sobre los que ya ha recaído cosa juzgada material. En ese sentido, el hecho de que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, haya considerado que se resolvía el proceso especial tributario en que se cuestionó el ajuste realizado en el procedimiento determinativo, sin especial condenatoria en costas, por estimar "...que ha existido mérito suficiente para litigar, habida cuenta de que se está frente a un asunto que obliga a hacer un análisis jurídico

de diferentes aspectos, además de que existe un vencimiento recíproco...” (folios 214 y 215 del expediente administrativo), no implica en modo alguno, que este Tribunal pueda reabrir la discusión en este proceso, acerca de la presunta razonabilidad de las interpretaciones jurídicas que sirvieron de sustento a la impugnación de los ajustes realizados en el procedimiento determinativo, más aún cuando la parte demandante abiertamente sostiene que los criterios en que se basa la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, para desestimar esas interpretaciones jurídicas, resultan improcedentes (ver folios 19 a 42 del expediente judicial). Por lo que, entrar a valorar en este caso concreto, la presunta razonabilidad que aduce la parte actora, de las interpretaciones que ya fueron no sólo objeto de pronunciamiento por la Sala Primera, sino desestimadas por ese mismo órgano jurisdiccional, implicaría una violación a la cosa juzgada material que sobre esos aspectos recayó con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez. En razón de lo anterior, este Tribunal considera que tampoco sería aplicable en el caso concreto, la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal – error invencible-, no sólo porque las interpretaciones cuya razonabilidad pretende la parte demandante que sean nuevamente valoradas en este proceso, se encuentran amparadas a la cosa juzgada material recaída con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez; sino también, porque en virtud de la naturaleza diversa que se presenta entre la potestad sancionatoria penal y la administrativa, la implementación dentro del procedimiento administrativo sancionatorio de los diversos principios que corresponden al ius puniendi penal, no es plena, sino solo parcial en aquellos aspectos que resulten armónicos con la dinámica propia de la instancia administrativa y que se corresponden con la máxima del debido proceso. En consecuencia, en la tramitación de un procedimiento sancionador tributario, no resultan plenamente aplicables todos los principios del sancionador penal, sino solo aquellos que resulten de posible uso en aquel primero, para lo cual debe ponderarse su finalidad y particularidades propias. Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 35 del Código Penal, “...no es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena...”; en ese sentido, cabe recordar que nos encontramos ante un supuesto de error invencible cuando no existe la posibilidad de evitarse, aún actuando con la máxima diligencia. En la especie, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tuvo por demostrado en la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, que “...no es necesario desvirtuar los registros u operaciones como tales, que en principio presentan una aparente realidad que trata de justificar y sostener la casacionista, porque es el análisis en su conjunto lo que evidencia un propósito y destino oculto. En un análisis integral de todo el acervo probatorio, los registros contables y la prueba pericial, se determina la existencia de procedimientos elusivos, pues hay una disconformidad entre esos registros y su destino. Coincide esta Sala con el TFA, en el sentido de que la auditada distribuyó

utilidades a IRH, mediante el pago de la recompra y los intereses de los títulos de deuda clases C, D, E y F y que el efecto de ello, es que el Hotel logró en su beneficio una disminución patrimonial...” (folios 204 a 207 del expediente administrativo). A partir de las consideraciones antes transcritas, este Tribunal considera que no sólo, no se cumplen en el caso concreto los presupuestos condicionantes previstos en el artículo 35 del Código Penal; sino que además, dicha causa eximente de responsabilidad no resulta aplicable –en principio- en materia tributaria, toda vez que –al menos en el caso concreto- resulta contrapuesta con el deber del Estado de recaudar los tributos y velar por el debido cumplimiento de los deberes u obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos, cuya determinación correcta, debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones, cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales, más aún cuando, tanto en el procedimiento determinativo como en vía jurisdiccional, se tuvo por demostrado que “...En un análisis integral de todo el acervo probatorio, los registros contables y la prueba pericial, se determina la existencia de procedimientos elusivos, pues hay una disconformidad entre esos registros y su destino...”. Por último y como derivación de lo resuelto con autoridad de cosa juzgada material por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, con relación al procedimiento determinativo que sirvió de base para el procedimiento sancionatorio objeto de este proceso, resultan improcedentes las pretensiones tendientes a que: “...i) ... se declare la nulidad absoluta de las resoluciones impugnadas en cuanto confirman las sanciones sobre las determinaciones de impuesto de remesas al exterior contenidas en los traslados Nos. 275-10-0004-03, 275-10-0005-03 y 275-10-00-03 por no haber mediado remesa efectiva de dineros al exterior. ii) En defecto de lo anterior, que se reduzcan los montos de sanción correspondientes al 25% sobre la reducción de los montos determinados administrativamente con fundamento en el concepto de que la renta disponible es el tope máximo sobre el cual se puede calcular el impuesto, cuyo cálculo se debe realizar tomando en cuenta el impuesto de utilidades únicamente sobre la renta neta distribuida según se especifica por nota y que son las sumas confirmadas pericialmente en el proceso especial tributario tramitado bajo expediente 06-000290-161-CA de la Sección Décima del Tribunal Contencioso y Civil de Hacienda...”. Ello por cuanto, los argumentos relativos tanto a la presunta inexistencia de remesa efectiva al exterior por parte de la empresa actora, como también, a que la renta disponible es el tope máximo sobre el cual se puede calcular el impuesto sobre las remesas al exterior, cuyo cálculo se debe realizar tomando en cuenta el impuesto de utilidades únicamente sobre la renta neta distribuida, ya fueron objeto de pronunciamiento por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tan es así, que constituían parte de las pretensiones subsidiarias planteadas por la empresa actora en la demanda del proceso especial tributario tramitado en expediente número 06-000290-0161-CA (ver folios 119 a 152 del

expediente judicial número 06-000290-0161-C;, que las desestimó con base en los siguientes argumentos:

“...XIII. Base de cálculo del tributo (Remesas al exterior) y remisión efectiva. Otro de los cargos planteados gira en torno a la base del cálculo del tributo que debe pagarse por el envío de remesas al exterior. Sostiene la recurrente que la determinación administrativa, resultó excesiva e ilegal por no partir de que sólo se genera el impuesto cuando hay distribución de renta disponible. Sintetiza “La sentencia interpreta que puede generarse el impuesto sobre las remesas por distribución de utilidad o dividendo aun cuando no exista distribución de “renta disponible”, concepto definido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y retomado por el artículo 18, que se intitula “Tratamiento de la renta disponible de las sociedad de capital”. A este artículo 18 se remite precisamente el artículo 59 al establecer que “por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%)...” La interpretación de la sentencia choca violentamente contra la evidencia de las palabras de los artículos indicados, intentando sostener el absurdo de que puede haber obligación tributaria sin hecho generador, violando de paso el fundamental artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.” La LISR está estructurada en varios Títulos y estos a su vez en Capítulos. De interés, el Título IV “Del impuesto sobre las remesas al exterior”, está conformado, entre otros, por el Capítulo XXIII “De los contribuyentes y de la renta imponible”. En el ordinal 56 se establece quiénes son los contribuyentes y en el artículo 58 (según modificación en su numeración por el cardinal 1° de la Ley no. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que lo traspasó del antiguo 53 al 58), de manera expresa, se indica: “La base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.” (El subrayado no es del original). En cuanto a la remesa efectiva, precisa indicar, conforme ya lo ha señalado esta Sala y de lo que el casacionista hace referencia, que para que se configure el hecho generador y nazca la obligación tributaria, debe mediar la remesa efectiva de fondos al exterior. En ese sentido se ha dicho por este órgano decisor: “son las sumas que efectivamente sean remesadas, las que constituirán la base de cálculo del tributo, es decir, la base imponible del impuesto deberá determinarse por las rentas efectivamente trasladadas al extranjero” (Voto no. 950-F-05 de las 15 horas 50 minutos del 7 de diciembre de 2005, reiterado en el no. 55-F-S1-2010 de las 15 horas 10 minutos del 6 de enero de 2010). Con base en lo anterior, habiéndose determinado que el Hotel distribuyó efectivamente utilidades a su socia, ella está afecta a la retención del impuesto por remesas al exterior. La determinación de la AT, se ajusta a dicha norma, que es clara en su contenido y finalidad. Así lo entendió el Tribunal al señalar que “...la tasa por concepto de impuesto a las remesas al exterior, se calcula con base en las sumas efectivamente transferidas al exterior, sin que el cálculo tenga que ver con las sumas

declaradas y a la postre reajustadas por concepto de impuesto a las utilidades, tal y como lo pretende la representación de la actora.” A partir de lo anterior, el fallo no contiene el quebranto que se aduce, por lo que los reproches deben desestimarse...” (ver folios 208 y 209 del expediente administrativo).

En consecuencia, lo pretendido por la accionante, implicaría reabrir la discusión sobre los mismos argumentos que sustentaron la impugnación sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre remesas al exterior, y con ello violar la cosa juzgada material que sobre esos extremos recayó con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, que constituye la base de la sanción impuesta sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre las remesas al exterior, confirmada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, mediante resolución No. 146-2011 dictada a las nueve horas del treinta de marzo del dos mil once (folios 140 a 151 del expediente administrativo). En ese sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, consideró que en el caso concreto, no sólo que “...el Hotel distribuyó efectivamente utilidades a su socia, ella está afecta a la retención del impuesto por remesas al exterior...” , sino que además, “... la determinación de la AT, se ajusta a dicha norma, que es clara en su contenido y finalidad...”, ya que “...la tasa por concepto de impuesto a las remesas al exterior, se calcula con base en las sumas efectivamente transferidas al exterior, sin que el cálculo tenga que ver con las sumas declaradas y a la postre reajustadas por concepto de impuesto a las utilidades, tal y como lo pretende la representación de la actora...”. Es sobre esa base que se impone a la empresa demandante, la sanción del 25% prevista en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ver folios 111 a 122, 123 a 129, 140 a 151 del expediente administrativo), por lo que, resulta contrario a derecho que se pretenda variar la sanción impuesta en cuanto a ese extremo, cuando los términos del ajuste determinativo en que aquella se basa, ya fueron confirmados por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Por todo lo expuesto, resulta improcedente la aplicación de la causa eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal, así como, las pretensiones tendentes a modificar la sanción impuesta sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre remesas al exterior.

IXo. EN CUANTO A LOS ALEGADOS VICIOS DE MOTIVACIÓN EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA INFRACCIÓN QUE PRESUNTAMENTE ADOLECEN LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS. La parte actora acusa una contradicción que viene desde el traslado de cargos ya que aunque se imputa la conducta como negligente, en el mismo acto se señala que la empresa actora mediante el registro de una supuesta cuenta por cobrar, en realidad lo que hizo fue distribuir dividendos, con lo cual, “...está efectuando a través de los movimientos contables descritos anteriormente una disminución patrimonial (...) es evidente que la forma jurídica adoptada por Hotel Camino Real S.A. es manifiestamente inapropiada y se persigue con ello indudablemente el no pago del

Impuesto sobre la Renta (...) el contribuyente ha inducido a error a la Administración Tributaria...”, lo que refiere a una conducta intencional. Así, desconoce si se le sancionó por una conducta dolosa o por simple negligencia. Analizados los autos, este Tribunal discrepa de lo alegado. Debe tenerse presente que el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Conteste con lo anterior, en la generalidad de los casos, el artículo 81 del mismo Código establece una sanción del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%. La aplicación de ese porcentaje sancionatorio agravado es excepcional y solo es posible cuando se haya acreditado alguno de los criterios que han sido dispuestos para la aplicabilidad de este efecto sancionador, a saber, la simulación de datos, la deformación u ocultamiento de información o bien, cualquier otra forma de engaño. En el caso concreto, desde el traslado de cargos se aclaró al contribuyente que las conductas se le imputaban a título de negligencia y que la sanción que procedía era la aplicación del 25% del total de las cuotas adicionales, indicando expresamente el monto (folios 2, 3, 26, 27, 45 y 46 del expediente administrativo). Nótese, incluso, que cuando en el anexo se señala que la empresa demandante mediante el registro de una supuesta cuenta por cobrar, en realidad lo que hace es distribuir dividendos, con lo cual “...está efectuando a través de los movimientos contables descritos anteriormente una disminución patrimonial...”, no se califica que ello haya sido con la intención de simular datos, deformar u ocultar información verdadera o de cualquier otra forma, llevar a engaño a la Administración Tributaria. Como la Administración no contaba con los elementos suficientes para establecer que los movimientos contables realizados por la actora utilizando la cuenta de “Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador, se hizo con las intenciones mencionadas, no podía sancionar con un 75% por lo que imputa la posible sanción conforme a la regla general que en esta materia señalan tanto los artículos 71 y 81 del Código de Normas indicado. Así las cosas, no encuentra este Tribunal contradicción alguna. Desde el principio el contribuyente conocía que se le imputaba la conducta a título de negligencia y así se sancionó, al aplicar una multa de un 25% de los montos no ingresados al fisco en forma oportuna. Por ende, no se le violenta los derechos de intimación ni de defensa. Por demás, las resoluciones impugnadas se encuentran fundamentadas. Ello toda vez que siempre intimaron la conducta a título de negligencia y con la correspondiente sanción de multa en un 25%. Además, se

demonstró la existencia del elemento subjetivo de la infracción: a folios 90 a 92 del expediente administrativo se señala que "... Hotel Camino Real S.A. realizó una distribución oculta de utilidades, porque utilizó el pago de la recompra y los intereses de los títulos de deuda para pagar a su socia I.R.H. El Salvador dividendos por la suma de (...) mediante una maniobra contable trata de ocultar la realidad económica al traspasar las utilidades del Hotel Camino Real S.A. a I.R.H. El Salvador utilizando la cuenta de "Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador (...)" se concluye que es evidente que la forma jurídica adoptada por Hotel Camino Real S.A. es manifiestamente inapropiada y se persigue con ello indudablemente el no pago del Impuesto sobre la Renta (...) Además I.R.H. El Salvador es una empresa domiciliada en el exterior, sin embargo Hotel Camino Real S.A. no efectuó la retención a la que hace mención el artículo 23, inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni realizó el pago del impuesto al Fisco"; y a folios 92 y 93 se señala que "... las acciones antes descritas, a criterio de esta Dependencia constituyen comportamientos que irremediablemente provocaron un perjuicio fiscal, siendo que ello no pudo haber pasado desapercibido por los diferentes personeros de la empresa, bajo tales consideraciones el reclamante debe responder ante su falta de cuidado, evidenciando su negligencia en la atención del mismo (...) Por otra parte, queda claramente determinado que existen tangiblemente un nexo causal entre la actividad de la contribuyente y el resultado obtenido, o sea precisamente en virtud de la falta del deber de cuidado manifestada se ejerció un derecho que no correspondía, dedujo gastos que no proceden y no realizó la retención a la que se encontraba obligada, y por tanto no se entregaron al fisco los montos de impuestos que debieron ser y que en virtud de la auditoría fiscal efectuada se determinaron, determinación que fue confirmada íntegramente por el Tribunal Fiscal Administrativo mediante el fallo N° 285-2006 de las once horas del veintinueve de junio del 2008...". Asimismo, el Tribunal Fiscal Administrativo indicó que " (...) la contribuyente actuó sin el necesario deber de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que provocó inexactitudes en los montos declarados (...) la sección fiscalizadora es prolija en puntualizar todos los hechos que sustentan la conclusión de que el comportamiento desplegado por la contribuyente, cumple con todos los requerimientos legales para ser calificado, conforme a la conducta descrita en el artículo 81 del Código Citado, lo cual incluye consecuentemente la presencia del elemento subjetivo de las infracciones administrativas (...) mediante el procedimiento determinativo iniciado y confirmado por razón del fallo TFA-285-2006P, (sic) de las 11 horas del 29 de junio de 2006, se demostró que tales erogaciones fueron rechazadas, por cuanto no representan un gasto necesario para la obtención de rentas gravadas, al estar asociadas las mismas, con préstamos utilizados para el pago de la recompra de acciones comunes, por lo que no es procedente aceptar que la recurrente, ha hecho una interpretación razonada de la norma al aplicar esas partidas como gastos deducibles (...) advierte este Tribunal que en la sentencia No. TFA-285-2006P mencionada, ya se ha analizado en forma

detallada, el elenco de hechos que conformaron la distribución de dividendos por parte de la contribuyente a su relacionada, y así fue confirmado, quedando debidamente demostrada la configuración de una maniobra, que conllevó la indicada distribución de utilidades (...) no se trata, en la especie, de una “simple presunción” sino más bien en la verdadera acreditación culposa, de parte de la contribuyente...” (folios 146 a 150 del expediente administrativo). Por otra parte, aún y cuando existiera algún error de redacción en las conductas impugnadas (lo que a juicio de este Tribunal no se presenta) debe tenerse presente que lo alegado por la accionante no incide en la forma como se resolvió la controversia, toda vez que se le imputó la realización a título de negligencia, se acreditó su existencia y se le sancionó con la multa correspondiente a las conductas negligentes. Desde esta perspectiva, no se observa incongruencia alguna ni que se haya dejado a la parte actora en estado de indefensión, por lo que en aras del principio de celeridad y la proscripción de la nulidad cuando no se cause indefensión, el vicio que se acusa de ninguna manera podría invalidar el pronunciamiento realizado. Así las cosas, estima este Tribunal que el elemento subjetivo de la infracción fue debidamente acreditado. Correspondía a la Administración acreditar mediante las probanzas debidas dentro del procedimiento administrativo sancionador, que el sujeto pasivo era el autor de la infracción. En la especie, ese deber conllevaba demostrar que la sociedad actora incurrió en inexactitud en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, y en las declaraciones del Impuesto de Retenciones de enero, abril, julio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1999; y en los meses de marzo, abril, junio, septiembre, octubre y diciembre del 2000; y en los meses de marzo, mayo, junio, septiembre y diciembre del 2001, a consecuencia de los movimientos contables realizados por la actora utilizando la cuenta de “Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador, que implicaron el registro de una supuesta cuenta por cobrar, cuando en realidad lo que hizo fue distribuir dividendos, lo que redundó en la falta de ingresos por los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos fiscal 1999, 2000 y 2001. Como se ha señalado, eso quedó comprobado, primero, en el procedimiento determinativo y luego en el sancionador. Aunado a la falta al debido deber de cuidado al no reportar activos en el período fiscal que corresponda, es evidente que registrar bajo una cuenta por cobrar, el pago de dividendos a favor de su socia L.R.H. El Salvador, constituye una negligencia imputable a la contribuyente, quien era la responsable ante el Fisco. Debe señalarse que de lo dispuesto en los artículos 110, 116 y 124, se desprende el deber de los contribuyentes de llevar su contabilidad al día y forma correcta, por lo la actuación acreditada en este proceso constituye una falta a ese deber y una conducta negligente de la sociedad actora. En conclusión, la empresa sí conoció desde el principio la conducta imputada y por la que luego fue sancionada. Tampoco resulta de recibo lo referido a que en el acápite de conclusiones de los anexos a los traslados de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851, se consignó que la empresa actora había “omitido ingresos

generados por las operaciones gravadas” (folios 13, 34 y 53 del expediente administrativo sancionador). Primero, porque la existencia de esa omisión no se demostró ni en el determinativo ni en el sancionatorio, dado que no era el objeto del procedimiento; segundo, porque dicha circunstancia no tuvo la virtud de causarle indefensión a la accionante, toda vez que el objeto del procedimiento se centró -a título de negligencia- en la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud; se acreditó su existencia -a saber: registrar bajo una cuenta por cobrar, el pago de dividendos a favor de su socia L.R.H. El Salvador, que redundó en la falta de ingresos por los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos fiscal 1999, 2000 y 2001-, y se le sancionó con la multa correspondiente a las conductas negligentes. En consecuencia, no existe vicio alguno respecto de la acreditación del elemento subjetivo de la infracción sancionada y la conducta administrativa se ajusta al ordenamiento jurídico.

Xo. RESPECTO A LA ALEGADA LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LAS CONDUCTAS IMPUGNADAS. Un análisis de las probanzas admitidas en este proceso permiten concluir que durante el procedimiento sancionador a la accionante se le respetaron las garantías que integran el debido proceso. Se le notificó un traslado de cargos que intimaba hechos claros, circunstanciados y precisos; se le imputó haber cometido la infracción que establece el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a título de negligencia; se especificó claramente en cual supuesto de inexactitud encuadraba la conducta reprochada; se le notificó ese traslado de cargos; pudo interponer el reclamo administrativo y los recursos ordinarios correspondientes, los cuales fueron atendidos por los órganos competentes y debidamente comunicados a la actora. Asimismo, desde el traslado de cargos se le garantizó el acceso al expediente y el derecho de aportar prueba para desvirtuar los cargos; así como las reducciones que procedían conforme al artículo 88 y posibilidad de autoliquidación que contempla el ordinal 76, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por otra parte, conforme ha sido explicado en los Considerandos anteriores, las conductas administrativas se encuentran motivadas en los términos que exige el numeral 136 de la Ley General de la Administración Pública.

XIo. COROLARIO. DEFENSAS OPUESTAS. La representación del Estado plantea la defensa de falta de derecho. La excepción debe ser acogida. Como se ha señalado, en el subjúdice, no se ha logrado establecer en qué medida las acciones emprendidas por el Estado en el ejercicio de las potestades sancionatorias, que desembocaron en la autoría por parte de la sociedad actora de la infracción administrativa que se imputó conforme al numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, resulten ser contrarias al ordenamiento jurídico. Por el contrario, la conjunción de las circunstancias señaladas en este fallo permiten tener por acreditado que el sujeto pasivo fue el responsable y por ende, se cotejó su reprochabilidad, respecto de las

conductas que configuraron la infracción administrativa que se le imputó. Se pudo establecer la acreditación debida de los elementos subjetivos y objetivos de la infracción imputada, mediante la cual hubo sumas dejadas de ingresar por concepto de los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos fiscal 1999, 2000 y 2001, dada la inexactitud de la información declarada. La inexactitud establecida es antijurídica y plenamente reprochable y referible a la sociedad actora, tal y como lo ordenan los artículos 71, 81 y 148 del citado Código, por lo que ese elemento fue plenamente cubierto. Asimismo, resulta improcedente –por ser contrario a la cosa juzgada material recaída con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez-, la aplicación de la causa eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal, así como, las pretensiones tendentes a modificar la sanción impuesta sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre remesas al exterior. Lo anterior supone que no existe mérito para disponer la nulidad de lo actuado, lo que lleva al acogimiento de la defensa de falta de derecho. En consecuencia, lo debido es disponer el rechazo de la demanda en todos sus extremos.”

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.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**. Vigente desde 03/05/1971. Versión de la norma 11 de 11 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta No 117 del 04/06/1971, Alcance 56 y Colección de Leyes y Decretos Año: 1971, Semestre: 1, Tomo: 2, Página 782.

ⁱⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno. ***Código de Normas y Procedimientos Tributarios.*** op cit. supra nota 1.

ⁱⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 430 de las quince horas con treinta y cinco minutos del nueve de abril de dos mil trece. Expediente: 11-001379-1027-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 50 de las quince horas del veintidós de marzo de dos mil trece. Expediente: 11-002475-1027-CA.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 45 de las diez horas del seis de marzo de dos mil trece. Expediente: 11-005005-1027-CA.

^{vi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 15 de las catorce horas con cuarenta minutos del once de enero de dos mil trece. Expediente: 11-006150-1027-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 113 de las nueve horas con cinco minutos del nueve de septiembre de dos mil trece. Expediente: 11-005104-1027-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 83 de las quince horas con cincuenta y cinco minutos del diecisiete de mayo de dos mil doce. Expediente: 11-005103-1027-CA.