



Jurisprudencia sobre el Impuesto de Ventas

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
<p>Palabras Claves: Derecho Tributario, Impuesto de Ventas, Impuesto General de las Ventas, Ley 6828, Obligación Tributaria, Principios del Derecho Tributario, Sala Primera. Sentencias 824-13, 420-13, 613-12, 1051-11, 784-09, 263-08. Trib. Contencioso Administrativo Sección II. Sentencia 540-04. Sección VI. Sentencias 113-13, 89-13, 45-13, 1293-10. Sección VII. Sentencias 787-10, 26-10. Sección IX. Sentencia 95-10.</p>	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 28/07/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	3
Ley de Impuesto General sobre las Ventas	3
JURISPRUDENCIA	19
1. Imposibilidad de Excluir de la Base Imponible el Valor de los Servicios de Diseño y Desarrollo de Planos de los Elementos Prefabricados	19
2. Impuesto de las Ventas, Gastos Deducibles: Costos de Distribución de Bebidas Alcohólicas	25
3. Impuesto de las Ventas y el Acceso a Internet	31
4. Impuesto de las Ventas y Canasta Básica Tributaria	44
5. Impuesto de las Ventas y Contrato de Seguros	47

6. Cierre del Negocio como Sanción por la Falta de Cancelación del Impuesto de las Ventas.....	49
7. Impuesto de las Ventas y Crédito Fiscal.....	59
8. Potestad Fiscalizadora del Estado con Respecto a las Autoliquidaciones Declaradas sobre el Impuesto de las Ventas.....	61
9. Sanción por la Presentación de Declaraciones del Impuesto de Ventas Omisas o Inexactas.....	69
10. Cómputo y Plazo de la Prescripción	74
11. Alcances de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo, con Relación al Impuesto de Ventas	83
12. Concepto y Alcances de Impuesto General sobre las Ventas.....	88
13. Impuesto de las Ventas: Naturaleza y Hecho Genrador	90
14. Impuesto General sobre las Ventas y los Principios Tributarios.....	94

RESUMEN

El presente informe de investigación contiene jurisprudencia sobre el **Impuesto General de Ventas**, considerando los supuestos normativos de la Ley General sobre el Impuesto de Ventas, sobre los cuales la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal Contencioso Administrativo han resuelto una serie de casos prácticos.

En este sentido se aclara que el presente documento contiene información sobre el Impuesto de Ventas en General, ya que lo referente a dicho impuesto bajo el régimen de tributación simplificado se desarrollo en el informe de investigación titulado “EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADO APLICADO A LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VENTAS”.

NORMATIVA

Ley de Impuesto General sobre las Ventas

[Asamblea Legislativa]ⁱ

CAPITULO I

De la materia imponible y del hecho generador

Artículo 1. **Objeto del Impuesto.** Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:

- a) Restaurantes.
- b) Cantinas.
- c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares.
- ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no.
- d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos.
- e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías.
- f) Aparcamientos de vehículos.
- g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.

(Así reformado el inciso anterior por el artículo 15 aparte a) de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

- h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias.
- i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías, estos últimos bajo las condiciones previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, N° 7557, de 20 de octubre de 1995.

(Así reformado el inciso anterior por el artículo 15 aparte a) de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa de toda clase.

k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

(Así reformado el inciso k) anterior por el artículo 19 aparte 21) de la Ley de Presupuesto Extraordinario, N° 7097 del 18 de agosto de 1988)

l) Servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión.
(*Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

(*)(Así adicionada la frase anterior por el artículo 19 aparte 39) de la Ley de Presupuesto Extraordinario, N° 7097 del 18 de agosto de 1988)

(Nota de Sinalevi: De conformidad con el artículo 37, aparte primero, de la Ley de Presupuesto Ordinario para el año 1989 N° 7111 del 12 de diciembre de 1988, se derogó el inciso l) anterior. No obstante, dicha abrogación fue vetada por el Poder Ejecutivo, manteniendo así dicho inciso su texto anterior la derogatoria indicada)

ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de videos y pistas, y su arrendamiento.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

m) Servicios de agencias aduanales.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

n) Servicios de correduría de bienes raíces.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

ñ) Servicios de mudanzas internacionales.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 3° de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N° 7088 del 30 de noviembre de 1987)

o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 16 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de impuesto general sobre ventas, N° 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley N° 7874, de 23 de abril de 1999.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 16 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos.

(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 16 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001)

(Nota: De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal N° 7575 del 13 de febrero de 1996, la madera pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales)

Artículo 2. **Venta.** Para los fines de esta ley se entiende por venta:

a) La transferencia del dominio de mercaderías.

b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional.

c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.

(Así reformado por el artículo 20 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

(Interpretado por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389 del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento con opción de compra", para todos los fines tributarios debe entenderse referida al arrendamiento tributario)

ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente.

d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior.

e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

Artículo 3. Hecho generador. El hecho generador del impuesto ocurre:

a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero.

b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero.

(Así reformado por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa.

d) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso.

(Así adicionado este inciso por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

CAPITULO II

De los contribuyentes y de la inscripción

Artículo 4. **Contribuyentes y declarantes.** Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto.

Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley.

Además, son declarantes de este impuesto las personas, físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones.

Todos los exportadores, contribuyentes o no contribuyentes de este impuesto, están obligados a presentar declaraciones.

Se crea el régimen de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, conforme se establece en los artículos 27, 28, 29 y 30 de esta Ley.

Estos contribuyentes deberán llevar registros contables especiales, en la forma y las condiciones que se determinen en el Reglamento de la presente Ley.

(Así reformado por el artículo 22 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

Artículo 5. **Inscripción.** Al iniciar sus actividades gravadas, las personas o las entidades a las que se refiere el artículo anterior deben inscribirse en el registro de contribuyentes que deberá llevar la Administración Tributaria. Las personas o las entidades que no hayan solicitado la inscripción serán inscritas de oficio por esa Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 22 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995)

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderles, las personas que no cumplan con las obligaciones de inscribirse quedan obligadas, de todas maneras, al pago del impuesto, y no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario a la fecha de su inscripción como contribuyentes.

Artículo 6. **Constancia de inscripción.** La Administración Tributaria debe extender, a las personas inscritas como contribuyentes de este impuesto, una constancia que las acredite como tales, la cual deben mantener en un lugar visible de sus establecimientos comerciales. En caso de extravío, deterioro o irregularidades de este documento, el contribuyente debe solicitar de inmediato su reemplazo a la Administración Tributaria.

Artículo 7. **Reconocimiento del impuesto por inscripción en tiempo.** Las personas que, con anterioridad a la vigencia de esta ley, tengan la obligación de inscribirse como contribuyentes y hagan la solicitud correspondiente dentro de los términos que establece el artículo 5º, tienen derecho a que se les reconozca el impuesto pagado sobre las mercancías en existencia a la fecha de su inscripción, de acuerdo con las disposiciones siguientes:

- a) El solicitante debe remitir a la Administración Tributaria un inventario a la fecha de su inscripción, con el detalle de las mercancías sobre las que pagó el impuesto y los importes correspondientes, a fin de que se le otorgue un crédito por el monto total del impuesto pagado en tales adquisiciones.
- b) La Administración Tributaria, previa comprobación de lo indicado en la petición del solicitante, debe determinar el monto del crédito del impuesto que corresponda.
- c) En caso de que el solicitante omita presentar el inventario, la Administración Tributaria puede tasar el crédito respectivo conforme con lo que disponga el Reglamento.

El crédito que se determine de acuerdo con este artículo, puede usarlo el solicitante en la forma prevista en el artículo 16 de la presente ley.

Artículo 8. **Obligaciones de los contribuyentes y declarantes.** En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados. En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para eximir de esta obligación a los contribuyentes y declarantes, en casos debidamente justificados por

los interesados, siempre que se trate de ventas a personas que no sean contribuyentes de este impuesto.

Los contribuyentes y los declarantes deberán llevar registros contables en la forma y las condiciones que se determinen en el Reglamento.

Asimismo, los contribuyentes deben consignar su número de inscripción en toda declaración, comprobante de depósito y comunicación que presenten o dirijan a la Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 23 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995, el cual, al modificarlo, lo reproduce íntegramente, incluyendo la denominación y estructura del artículo)

CAPITULO III

De las exenciones y de la tasa del impuesto

Artículo 9. **Exenciones.** Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículosj definidos en la canasta básica alimentaria; los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definen, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda; asimismo, las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias y el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 25 kw/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.

Asimismo quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este impuesto y la reimportación de mercancías nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación.

(Así reformado por el artículo 26 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992)

Exonérase del pago del impuesto sobre las ventas, la venta o entrega de productos agropecuarios o agroindustriales orgánicos, registrados y certificados ante la entidad correspondiente.

(Así adicionado el párrafo anterior por el artículo 36 de la ley N° 8542 del 27 de setiembre del 2006. Pposteriormente se volvió a adicionar con su

texto reformado, mediante el artículo 36 de la ley N° 8591 del 28 de junio del 2007).

Artículo 10. **Tarifa del impuesto.** La tarifa del impuesto es del quince por ciento (15%) para todas las operaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de esta ley.

Esta tarifa regirá durante dieciocho meses, al cabo de los cuales se reducirá al trece por ciento (13%).

Al consumo de energía eléctrica se le aplicará la tarifa arriba mencionada, con excepción del consumo de energía eléctrica residencial, cuya tarifa será permanentemente de un cinco por ciento (5%).

(Así reformado por el artículo 2 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 de 14 de setiembre de 1995)

(NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal No.7575 del 13 de febrero de 1996, la MADERA pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales)

CAPITULO IV

De la base de imposición

Artículo 11. **Base imponible en ventas de mercancías.** En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto.

No forman parte de la base imponible:

- a) Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva.
- b) El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado.
- c) Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado.

Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las mercancías en las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los contribuyentes aplicar correctamente el tributo.

Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes en el mercado de los respectivos productos.

(Así reformado el penúltimo párrafo y adicionado el último por el artículo 24 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

Artículo 12. Base imponible en la prestación de servicios. En la prestación de servicios el impuesto se determina sobre el precio de venta, después de deducir los importes a que se refieren los incisos del artículo anterior, cuando correspondan.

Artículo 13. Base imponible en importaciones. En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

(Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

CAPITULO V

De la determinación del impuesto de la liquidación y pago y de las disposiciones generales

Artículo 14. **Determinación del impuesto.** El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.

El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta ley al total de ventas gravadas del mes correspondiente.

El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente; así como el impuesto pagado por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, enfardaje, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus partes y repuestos; energía eléctrica; y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas; por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos, y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos.

Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente.

El crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo único de la ley N° 9128 del 20 de marzo de 2013)

Artículo 15. **Liquidación y pago.** Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta Ley, deben liquidar el impuesto a más tardar el decimo quinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas correspondientes al mes anterior. En el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.

El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de presentar la

declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices.

(Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

(Así reformado por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

"Artículo 15 bis. **Pagos a cuenta de impuesto sobre las ventas.** Las entidades, públicas o privadas, que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito, definidas para los efectos del presente artículo como adquirentes, deberán actuar como agentes de retención, cuando paguen, acrediten o, en cualquier otra forma, pongan a disposición de las personas físicas, jurídicas o cualquier ente colectivo, independientemente de la forma jurídica que adopten estos para la realización de sus actividades, afiliados al sistema de pagos por tarjeta de crédito o débito, las sumas correspondientes a los ingresos provenientes de las ventas de bienes y servicios, gravados, que adquieran los tarjetahabientes en el mercado local, a cuenta del impuesto sobre las ventas, que en definitiva les corresponda pagar a los sujetos indicados.

La retención a que se refiere el párrafo anterior será hasta de un seis por ciento (6%) sobre el importe neto de venta pagado, acreditado o en cualquier otra forma puesto a disposición del afiliado. Esta retención se considerará un pago a cuenta del impuesto sobre las ventas que en definitiva le corresponda pagar, según se establezca reglamentariamente. Para el cálculo de la retención, deberá excluirse el impuesto general sobre las ventas.

De la aplicación de la retención establecida en este artículo, se exceptúan los contribuyentes sometidos al Régimen de Tributación Simplificada previsto en los capítulos XXIX y VII, respectivamente, de la Ley del impuesto sobre la renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, y de la presente Ley.

El afiliado a quien se le haya efectuado la retención prevista en esta Ley, la aplicará como pago a cuenta del impuesto que se devengue en el mes en que se efectúe la retención.

No procederá efectuar la retención aquí establecida sobre los importes correspondientes a esas ventas de mercancías y servicios, cuando un afiliado al

sistema de pagos mediante tarjeta de crédito o débito, también preste servicios o venda mercancías, no sujetos al impuesto o exentas, o bien sometidas al régimen de cobro a nivel de fábrica o aduanas. El afiliado deberá suministrar al adquirente la información respectiva, la cual podrá ser a su vez solicitada por la Administración Tributaria de conformidad con los artículos 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.

El suministro inexacto o incompleto de la información referida se sancionará de conformidad con las disposiciones contenidas en el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, y demás sanciones que correspondan de conformidad con el citado Código.

El retenedor no es responsable por la información inexacta suministrada por el afiliado.

Las sumas retenidas deberán depositarse a favor del fisco en el Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, a más tardar, al día siguiente de aquel en que se efectúe la relación.

La Dirección General de Tributación, en resolución emitida para el efecto, establecerá la forma en que debe reportarse la información requerida para el control, el cobro y la fiscalización de la retención establecida en este artículo, a cargo de los entes adquirentes.

Esta disposición entrará a regir a partir de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia del decreto ejecutivo que reglamente el presente artículo, a efecto de que los agentes económicos obligados al cumplimiento de la referida disposición, puedan efectuar los cambios en sus correspondientes procedimientos y sistemas.

(Así adicionado por el artículo 74 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

Artículo 16. **Saldo a favor del contribuyente.** Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscales sea a favor del contribuyente, el saldo existente se transferirá al mes o meses siguientes y se sumará al crédito fiscal originado por las adquisiciones efectuadas en esos meses. Si por circunstancias especiales, el contribuyente prevé que no ha de originar, en los tres meses siguientes, un débito fiscal suficiente para absorber la totalidad del saldo de su crédito fiscal, tendrá derecho a utilizarlo en la forma prevista en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

ARTÍCULO 17. **No gravamen a las mercancías exentas.** En ningún caso las mercancías a que se refiere el artículo 9º de esta ley deberán gravarse con impuestos selectivos de consumo.

CAPITULO VI

De la Administración de la vigencia y del Reglamento

Artículo 18. **Administración y fiscalización.** La Administración y fiscalización de este impuesto corresponden a la Dirección General de la Tributación Directa.

Artículo 19. **Supermercados y negocios similares.** En el caso de los supermercados y negocios similares, que expendan tanto mercancías gravadas como exentas, la Administración Tributaria puede liberarlos de la obligación de inscribirse como contribuyentes, siempre que la misma sea cumplida por intermedio de una sociedad legalmente constituida, o por conducto de un departamento de dichos negocios, encargado de comprar para ellos las mercancías y siempre que se incluya el valor agregado que generen los negocios en la base imponible; todo de acuerdo con lo que disponga el Reglamento.

Los comerciantes detallistas (que vendan sus mercancías directamente al público consumidor), afiliados a cámaras u otro tipo de sociedad legalmente constituida, podrán ser liberados por la Administración Tributaria de la obligación de inscribirse como contribuyentes, siempre que tal obligación sea cumplida por intermedio de la cámara o sociedad legalizada a que pertenezcan, y siempre que se incluya el valor agregado que generen los negocios en la base imponible; todo de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento.

(Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1988)

Artículo 20. **Cierre del negocio.** (DEROGADO por el artículo 5 de la Ley N° 7900 del 3 de agosto de 1999).

Artículo 20 bis. **Pena por ruptura de sellos.** Será sancionado con una multa de veinticinco mil (¢25.000,00) a cien mil colones (¢100.000,00) quien provocado o instigado por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal, rompa, destruya o altere los sellos oficiales.

Para el conocimiento de esta infracción, se seguirá el procedimiento establecido en los artículos 148 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Así adicionado por el artículo 26 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

Artículo 21. **Reglamentación.** El Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio Hacienda, emitirá las disposiciones reglamentarias del caso, para una correcta aplicación de las normas de la presente ley.

Artículo 22.-**Vigencia.** Esta ley rige a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de publicación del Reglamento en el Diario Oficial "La Gaceta". No obstante, si el Reglamento no se publicara en un plazo máximo de dos meses, entrará en vigencia a partir del primer día del tercer mes de la publicación de esta ley.

Artículo 23. **Derogatorias.** A partir de la entrada en vigencia de esta ley, queda derogada la ley N° 3914 del 17 de julio de 1967 y sus reformas vigentes y cualquier otra ley o decreto, general o especial, que se le oponga o que regule en forma diferente, o que establezca gravámenes o exenciones no contemplados en esta ley.

Artículo 24. Refórmanse los artículos 2º y 3º de la ley N° 6696 del 3 de diciembre de 1981, reformada por la N° 6707 del 22 de diciembre de 1981, para que digan así:

"Artículo 2º.- (...)

"Artículo 3º.- (...)

Artículo 25. El Ministerio de Hacienda podrá hacer uso de la factura y del timbre fiscal, de acuerdo con el Reglamento.

Artículo 26. **Lotería Fiscal.** Se establece la lotería fiscal, como medio de fiscalización tributaria, para estimular al comprador o consumidor final a exigir la factura o el documento que la reemplace.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda y por Decreto Ejecutivo, reglamentará la organización, el sistema de sorteos, la periodicidad, la cantidad y la clase de premios, establecerá el órgano encargado de la organización y administración de los sorteos y todo lo relativo a este sistema de lotería. Además constituirá un Comité de Sorteos, cuyos miembros devengarán dietas por las sesiones a las que asistan. El monto de dichas dietas será fijado de acuerdo con las leyes preexistentes.

Los fondos para el pago de premios, publicidad, organización y otros, no excederán del uno por ciento (1%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los Impuestos: General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley General de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, según corresponda.

El Ministerio de Hacienda deberá establecer una caja especial administrada por el Departamento Financiero, quien deberá abrir una cuenta bancaria para girar el pago de los premios y gastos de los sorteos.

(Así adicionado por artículo 29 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que además ordena correr la numeración subsiguiente, pasando a ser el antiguo 26 el 27)

(...)

CAPITULO VIII

De las disposiciones transitorias

(NOTA: Por disposición del artículo 3º de la Ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1988, este capítulo cambia su numeración, de VII a VIII)

TRANSITORIO I.- Personas inscritas y obligadas a ello. Las personas que estén inscritas como contribuyentes de este impuesto, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, mantienen esa condición.

Las personas obligadas a inscribirse como contribuyentes, de acuerdo con la ley N° 3914 del 17 de julio de 1967 y sus reformas, que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no lo hayan hecho, pagarán este impuesto a partir de la fecha en que

adquirieron la obligación de inscribirse como contribuyentes, y no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre las mercancías que tengan en existencia.

TRANSITORIO II.- Destinos específicos. Unicamente durante el año 1983, las entidades que a continuación se indican, percibirán como subvención una suma equivalente a lo efectivamente girado o percibido en 1982, así:

a) Dirección General de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta entidad una suma igual a la girada por ese Banco en cada trimestre del año 1982.

b) Hospital Nacional de Niños. El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta institución, cada trimestre del año 1983, la suma de un millón de colones (¢ 1.000.000.00).

c) Escuela de Enfermería. El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta institución, cada trimestre del año 1983, la suma de cien mil colones (¢ 100.000.00).

ch) Consejo Técnico de Asistencia Médico-Social. Esta entidad percibirá en cuotas trimestrales que deberá girarle directamente el Banco Central de Costa Rica, lo efectivamente percibido por este Consejo en 1982, producto de la aplicación del impuesto del diez por ciento (10%) sobre los precios de venta al consumidor de los aguardientes, licores, cervezas y cigarrillos.

Para este fin, la Contraloría General de la República deberá establecer la recaudación de 1982, y pondrá ese dato en conocimiento tanto del Banco Central de Costa Rica como del Ministerio de Hacienda.

Si la presente ley entrara en vigencia durante el último trimestre del año 1982, las sumas que el Banco Central de Costa Rica deberá girar a las instituciones a que se refieren los incisos a) y ch) anteriores, serán el promedio de lo efectivamente percibido por ellas en el año 1981 y en los tres primeros trimestres del año 1982.

TRANSITORIO III. DEROGADO. (Derogado por el artículo 3° de la Ley Nº 7218 de 16 de enero de 1991)

TRANSITORIO IV. Del impuesto establecido en esta ley se girará el porcentaje asignado al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal en la ley N° 5662 del 23 de diciembre de 1974.

JURISPRUDENCIA

1. Imposibilidad de Excluir de la Base Imponible el Valor de los Servicios de Diseño y Desarrollo de Planos de los Elementos Prefabricados

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“VII. Sobre el examen de validez de la resolución No. TFA-315-2009-P, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. Es menester recordar que en este proceso se ha tenido por acreditado que Estructuras de Concreto S.A. se dedica a producir y comercializar ciertos elementos prefabricados, algunos de manera estandarizada y otros no estandarizados que se fabrican a la medida de los requerimientos de la obra contratada (*así admitido por la demandada a folios 52 y 103 del expediente judicial*). Como parte de su giro comercial, la sociedad demandada brindó durante los meses de marzo, abril, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, servicios de diseño y desarrollo de planos requeridos para la comercialización de elementos prefabricados no estandarizados (*hecho admitido por la demandada a folios 38 al 53 del tomo I del expediente administrativo determinativo*). Mediante traslado de cargos determinativo No. 2752000021251, de 7 de enero de 2009, la AT determinó diferencias en el IGSV declarado por la sociedad demandada en el período correspondiente a los meses de marzo, abril, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2006. Específicamente, se determinó un monto de ₡ 2 07 708.826 (doscientos siete millones setecientos ocho mil ochocientos veintiséis colones exactos) y una diferencia en el **impuesto** determinado de ₡ 112.337.831 (ciento doce millones trescientos treinta y siete ochocientos treinta y un mil colones exactos). Esa resolución fue notificada a la demandada el 12 de enero de 2009 (*hecho no controvertido-folios 21 al 37 del tomo I del expediente administrativo determinativo*), quien presentó un reclamo administrativo contra dicho traslado que, luego, fue rechazado mediante resolución No. DT10V-031-09, dictada a las 12 horas del 24 de marzo de 2009. De seguido, formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio en contra de la resolución No. DT10V-031-09 citada y mediante resolución No. AU-10V-045-09, dictada a las 16 horas del 14 de mayo de 2009, la AT declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto. Finalmente, mediante la resolución No. TFA-315-2009, dictada a las 10 horas 30 minutos del 17 de setiembre de 2009, el jerarca impropio en materia tributaria declaró parcialmente con lugar el recurso de apelación únicamente en cuanto a la petición subsidiaria y dispuso que el componente de diseño

y desarrollo de planos no debía considerarse dentro del monto respectivo de la base de cálculo del **impuesto**. En lo demás, confirmó la resolución recurrida. En general, el Estado reclama que la referida resolución No. TFA-315-2009 es absolutamente nula porque al señalar que el componente de diseño y desarrollo de planos no debía considerarse dentro del monto respectivo de la base de cálculo del IGSV, desconoce y desaplica los artículos 11 inciso b) de la LIGSV y 17 de su reglamento. Conviene indicar que el numeral 11 citado señala que *"(...) En las **ventas** de mercancías el **impuesto** se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del **impuesto** selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este **impuesto**. No forman parte de la base imponible: (...) b) El valor de los servicios que se presten con motivo de las **ventas** de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado. (...)"*. Por su parte, el numeral 17 del Reglamento a la LIGSV dispone en lo que interesa *"(...) En las **ventas** de mercancías el **impuesto** debe cobrarse sobre el precio neto de venta, que incluye los **impuestos** selectivos y específicos de consumo, independientemente de que la operación sea al contado o al crédito, el cual se establecerá, de acuerdo con el artículo 11 de la ley, deduciendo del precio real de venta: los descuentos aceptados en las prácticas comerciales; el valor de los servicios exentos que se presten con motivo de **ventas** de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por personas ajenas al contribuyente, respaldados por comprobantes fehacientes y que se facturen y contabilicen por separado del precio de venta de las mercancías vendidas; los intereses que se cobren separadamente del precio de venta sobre los saldos insolutos que no podrán exceder de las tasas de interés fijados por el Banco Central de Costa Rica, para cada caso. Tratándose de servicios gravados, también forman parte del precio neto de venta el valor de las mercancías gravadas o exentas y el de los servicios exentos, que se le incorporen; además, cualquier otro tributo que recaiga sobre dichos servicios gravados.(...)"*. Analizados cuidadosamente los autos, este Tribunal comparte los argumentos de la representante estatal. No existe controversia en cuanto a que la demandada produce y comercializa elementos prefabricados, algunos de manera estandarizada y otros que no lo son porque que se fabrican a la medida de los requerimientos de la obra contratada. Tampoco en el hecho de que cuando se contratan elementos no estandarizados resulta necesario realizar un diseño y desarrollo de planos que permita garantizar que aquellos cumplen con los requerimientos de la obra contratada. Sin embargo, estimamos que, en ambos supuestos, estamos frente a mercancías (los elementos prefabricados), por lo que su venta se encuentra gravada con el IGSV. El hecho de que esas mercancías cuenten con un diseño específico, en nada afecta tal carácter ni constituye un aspecto que permita excluir de la base imponible del tributo los servicios de diseño y desarrollo de planos requeridos los que, en última instancia, se incorporan a la mercancía que, en definitiva, será vendida. Tampoco lo afecta el que se trate (el diseño y desarrollo de planos) de un servicio que, en principio no está gravado con el IGSV. Ha de tenerse presente que la

única excepción que establece el numeral 11 de la referida LISV expresamente señala que no forman parte de la base imponible de ese tributo el valor de los servicios (exentos o gravados, porque el legislador no hizo distinción alguno) que se presten con motivo de las **ventas** de las mercancías gravadas, pero impone tres condiciones para que ello: que los servicios sean suministrados por terceras personas (esto es, ajenas al contribuyente) así como que se facturen y contabilicen por separado. Conteste con lo anterior, la norma reglamentaria permite deducir de la base imponible, en lo que interesa, los servicios exentos que se presten con motivo de las **ventas** gravadas siempre y cuando se cumplan los presupuestos ya señalados. Precisamente, el reclamo del Estado radica en que el jerarca impropio en materia tributaria excluyó de la base de cálculo del IGSV, los servicios de diseño y desarrollo de planos que presta la demandada como parte de la venta de sus productos no estandarizados, sin verificar esas condiciones. En lo que interesa, el TFA indicó que "(...) *Previo a resolver se hace preciso traer a colocación lo resuelto por esta Sala en la Resolución No. 309-2007 del 16 de agosto de 2007, que conoció del recurso de apelación que formuló la hoy apelante en contra del Oficio No. DGT-1299-05, para que se le aceptase su posición de que el producto denominado Elementos con diseño específico no se encuentra gravado por el **Impuesto General sobre las Ventas**, porque es precisamente el producto de un servicio de construcción, disponiendo esta Sala en dicha resolución que: "Se declara parcialmente con lugar el recurso de apelación, acogiendo la consulta únicamente en cuanto a que no son gravables con el **impuesto general sobre las ventas** los productos con diseño específico que elabora la recurrente cuando ella los utiliza en la construcción de una obra gris por la que fue contratada; y se gravan con el referido tributo, cuando la empresa los fabrica a terceros por pedido especial, independientemente de quien brinde el servicio de instalación y en ambos casos, del lugar donde se fabrique ". (cursiva no es del original)." Esta posición no ha variado por parte de éste Tribunal, en el sentido de que cuando la recurrente fabrica los elementos prefabricados con diseño especial para una construcción para la que fue contratada -se aclara que va ha (sic) ser la constructora total de la obra- no es gravable, pero, cuando los elabora por pedidos especiales de terceros independientemente de quien los instale y del lugar donde se elaboran, se encuentran afectos al **impuesto general sobre las ventas**.(...)"*. Con base en estos argumentos, el TFA acogió la petición subsidiaria y dispuso que el componente de diseño y desarrollo de planos no debe considerarse dentro del monto respectivo de la base de cálculo del **impuesto**. Como se observa, el TFA consideró que por tratarse de un servicio (diseño y desarrollo de planos requeridos) no está gravado cuando los elementos prefabricados no estandarizados se elaboran para la construcción de una obra contratada; y si lo está cuando se elaboran para pedidos especiales de terceros. Este Tribunal considera que la conclusión a la que arriba el TFA es sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico ya que, al fin de cuentas en ambos casos se trata de servicios que se incorporan a una mercancía (los elementos prefabricados estandarizados o no) que, en definitiva, es objeto de la

venta y en ese tanto, está gravada con el IGSV, según lo establece el numerales 1, 2 y 3 de la LIGSV. Pero además, tal exclusión no encuentra sustento en ninguna norma de rango legal, como lo exige el ordinal 5 del CNPT. Insistimos que lo que se excluye de la base imponible de dicho tributo es el valor de los servicios que se presten con motivo de las **ventas** de mercancías gravadas, solo sí cumplen con las condiciones que el mismo inciso b) del artículo 11 indicado. Pues bien, en el caso concreto, no se acreditó en la vía administrativa ni en esta sede que tales servicios los hubiera prestado un tercero ajeno al contribuyente ni que se hayan facturado y contabilizado por separado. No aportó la sociedad accionada ningún documento que respaldara fehacientemente tales operaciones. Esa desatención a sus deberes trae como consecuencia, precisamente, la imposibilidad de excluir de la base imponible del IGSV el valor de los servicios de diseño y desarrollo de planos de los elementos prefabricados, estandarizados o no, que, en definitiva, comercializa. Por ello, estimamos que la resolución No. TFA-315-2009 impugnada carece de un motivo cierto, real o jurídico, lo que convierte en ilegítimo su contenido, en tanto desconoce lo dispuesto en el artículo 11 inciso b) ya citado, excluyendo de la base de cálculo del tributo de referencia, supuestos no contemplados expresamente por el legislador. Una interpretación de esa naturaleza es contraria al Principio de Legalidad y de Reserva de Ley que priva en esta materia que exige que las bases de cálculo de los tributos sean creadas por el legislador y no vía interpretaciones de órganos administrativos. Esas irregularidades inciden sobre el fin, en tanto se atenta contra la correcta contribución a la que está obligada la demandada y afecta el interés público que radica detrás de la correcta recaudación de los tributos. En definitiva, la conducta impugnada resulta absolutamente nula únicamente en cuanto dispone que el componente de diseño y desarrollo de planos no debía considerarse dentro del monto respectivo de la base de cálculo del IGSV. De conformidad con los artículos 171 de la LGAP y 131 del CPCA, la nulidad que se declara tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia del acto anulado, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe.

VIII. Ahora bien, la parte actora pide, también, la nulidad absoluta parcial de los actos de liquidación contenidos en las resoluciones No. TFA-090-2010-P, de las 10 horas del 14 de abril de 2010 y la No. TFA-444-2011, de las 10 horas del 3 de agosto de 2011, ambas dictadas por el TFA, únicamente en cuanto a la aceptación de las interfases de planos preliminares, anteproyectos, diseño, inspección y dirección técnica como parte del componente de diseño y desarrollo de planos. Al respecto, es necesario señalar lo siguiente. En la primera, el jerarca impropio en materia tributaria declaró parcialmente con lugar el recurso de apelación formulado por la demandada contra el acto de liquidación dictado por AT en acatamiento de la resolución No. TFA-315-2009, que ya ha sido anulada. Específicamente, el fallo No. TFA-090-2010 ordenó a la AT aceptar las interfases de planos preliminares, anteproyecto, diseño, inspección y dirección técnica como parte del componente de diseño y desarrollo de planos, ordenado su exclusión

de la base de cálculo del IGSV. En la segunda, se rechazó una gestión de adición y aclaración formulada por la demandada. Como se observa, en realidad, estamos frente a actos de ejecución del fallo No. TFA-315-2009 que, reiteramos, ya ha sido invalidado. Así, en rigor, existe una relación de conexidad entre ambos que permite concluir que si, en lo que es objeto del proceso, se anuló el fallo referido, también deben ser invalidados los actos ejecutorios de aquel. En efecto, si ya hemos explicado que, en el caso concreto, los servicios de diseño y desarrollo de planos requeridos para la elaboración de elementos prefabricados (estandarizados o no) que luego son comercializados por la demandada, forman parte de la base imponible del IGSV, resulta evidente que las interfases de planos preliminares, anteproyecto, diseño, inspección y dirección técnica (que son parte del componente de diseño y desarrollo de planos), también están incluidos en aquella. Por ende, a tono con lo dispuesto en los artículos 164 inciso 2) de la LGAP, dada su conexidad con la conducta formal anulada deberán invalidarse, también, las resoluciones No. TFA-090-2010-P y No. TFA-444-2011 citadas. Finalmente, de conformidad con el numeral 164 citado y el artículo 122 inciso k) del CPCA, dada su conexidad con las conductas anuladas deberán suprimirse, también, las resoluciones AGC-SF-171-09, de 22 de noviembre de 2009; No. OT10R-019-010, de las 14 horas del 10 de febrero de 2010 y SFGNC-AL-144-10, de primero de julio de 2010, todas dictadas por la AT. Lo anterior por cuanto en todas ellas, la AT efectuó la liquidación de la obligación tributaria a cargo de la accionada, en acatamiento de lo dispuesto en los fallos del TFA que ya han sido anulados.

IX. La sociedad accionada sustenta su defensa en dos argumentos que, a juicio del Tribunal, no son de recibo. Como primer punto, sostienen que la interpretación literal y extrema que la AT hace de los ordinales 11 inciso b) de la LIGSV y 17 de su Reglamento, es inconstitucional por violación al Principio de Igualdad que consagra el artículo 33 de la Constitución Política. Lo anterior en tanto dichas normas gravan con el IGSV servicios que, en principio, no lo están, solo porque los presta el vendedor de las mercancías, creando una discriminación que no tiene fundamento. Incluso, este proceso fue el asunto previo de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la sociedad accionada contra los artículos 11 inciso b) de la LIGSV y el 17 de su Reglamento, que se tramitó bajo el expediente No. 12-003251-0007-CO y que fue declarada sin lugar en sentencia No. 2013-5588, dictada por la Sala Constitucional a las 14 horas 30 minutos del 24 de abril de 2013, descartando la alegada violación al principio de igualdad y se determinando que, en cuanto a lo reclamado, las normas cuestionadas son conformes al Derecho de la Constitución. Así, en ese punto, en virtud de lo dispuesto en el ordinal 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, no podríamos llegar a una decisión distinta de la ya expuesta en el fallo No. 2013-5588 o tratar de ensayar otra postura, porque ello implicaría desconocer el carácter vinculante de esa jurisprudencia. Ahora bien, durante sus conclusiones el apoderado especial judicial de la sociedad demandada destaca que aunque el referido fallo de la Sala Constitucional

no declara la inconstitucionalidad de los artículos 11 inciso b) de la LIGSV y el 17 de su Reglamento, sí hace una interpretación de esas normas para concluir que existen una serie de servicios técnicos profesionales que se desarrollan por quienes venden mercancías y que forman parte del proceso de elaboración de tales bienes y en ese tanto, se incorporan en el proceso productivo de la mercancía y están gravados con el IGSV. Pero, dice, señala también el Tribunal Constitucional que estos servicios son diferentes de los que el inciso b) del artículo 11 excluye de la base imponible del IGSV porque en este último supuesto refiere al valor de los servicios que se presten con motivo de las **ventas** y como complementarios a aquella. Afirma el apoderado de la parte accionada que, en su caso, dentro de los servicios complementarios (que no incorporados) a la venta y que se presta con posterioridad aquella, está la inspección y dirección técnica, los cuales son un componente del diseño y desarrollo de planos, tal y como fuera admitido por la representante estatal en el hecho dieciocho de la demanda. Advierte que conforme a la interpretación que lleva a cabo la Sala Constitucional debe excluirse de la base imponible lo relativo a ese rubro, porque se trata de un servicio que no se incorpora a la mercancía que, finalmente, se vende. El Tribunal respeta tal argumento pero no lo comparte. Es cierto que la Sala Constitucional admite la diferencia entre los servicios técnicos profesionales que se incorporan a la mercancía y los que son complementarios a la venta de aquella y establece que el numeral 11 inciso b) de marras refiere al valor de los servicios que se presten con motivo de las **ventas** de las mercancías gravadas; no obstante, también indica claramente que eso implica que la norma permite "(...) *exclur de la base imponible aquellos servicios complementarios a la venta, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado (...)*"(el resaltado es nuestro). Como vemos, aún bajo el supuesto eventual de admitir que la inspección y dirección técnica es un servicio complementario y no incorporado a la mercancía gravada, lo cierto es que excluirlo de la base imponible del IGSV sería improcedente porque, como ya explicamos, la demandada no demostró ni en la vía administrativa ni en este proceso, que aquellos servicios hubiesen sido prestados por terceras personas y que se hubieran facturado y contabilizado por separado. Se trata de condiciones que exigen las normas citadas y que reconoce el Voto No. 2013-5588 citado. La consecuencia de la desatención probatoria de la demandada es, precisamente, la imposibilidad de que ese rubro pueda ser excluido de la base imponible del IGSV, siendo que más bien debe ser considerado al momento de calcular la cuota tributaria a cancelar. Como segundo argumento, el apoderado especial judicial de la demandada señala que en el fallo No. TFA-348-98-P, el jerarca impropio en materia tributaria se fundamentó en un criterio anterior diferente de la PGR, con base al cual de conformidad con el Principio de Reserva de Ley debe interpretarse que cuando que el artículo 11 en su inciso b) hace referencia al valor los servicios, refiere únicamente a los que son gravados con el IGSV, conforme al artículo 1 de la LIGSV. Reclama que, pese a que esa es la interpretación correcta, hoy la Procuraduría sostiene

un criterio diferente y pretende gravar cualquier servicio que vaya con la venta. El Tribunal difiere de su alegato. Por una parte, hay que señalar que la demandada ni siquiera identifica, con la claridad debida, el criterio que, afirma, sostenía la Procuraduría. Si bien se transcribe parte del fallo del TFA, en éste solo se indica la existencia de un criterio de la Procuraduría, sin que se dé un número o alguna referencia que permita identificarlo para valorar así todos sus alcances. Por otra, debe tomarse en cuenta que, aún existiendo una interpretación en el sentido que explica la accionada, lo cierto es que ésta no vincula, en ningún aspecto, a este Tribunal. Más bien, reiteramos que en cuanto al punto en discusión estimamos que cuando existan servicios técnicos profesionales que se incorporen a una mercancía cuya venta está gravada (en este caso, los elementos prefabricados estandarizados o no), esos servicios forman parte de la base imponible del IGSV de la venta gravada, según lo establecen el numerales 1, 2, 3 y 11 de la LIGSV. Finalmente, ha de señalarse que el argumento en cuestión fue también objeto de la acción de inconstitucionalidad declarada sin lugar por la Sala Constitucional. En conclusión, para el Tribunal, la resolución No. TFA-315-2009 resulta absolutamente nula, por los motivos que se han expuesto supra. Tal nulidad implica, por conexidad, declarar la invalidez de las resoluciones No. TFA-090-2010-P, No. TFA-444-2011 dictadas por el TFA, así como los oficios AGC-SF-171-09, No. OT10R-019-010 y SFGNC-AL-144-10, dictadas por la AT. Como ya explicamos, esta declaración de nulidad absoluta tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de los actos anulados, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe. Como consecuencia de tales efectos, debe confirmarse lo actuado por la AT en la resolución No. DT10V-031-09, dictada a las 12 horas del 24 de marzo de 2009, que confirmó el traslado de cargos determinativo No. 2752000021251, de 7 de enero de 2009, en cual se determinó diferencias en el IGSV declarado por la sociedad demandada en el período correspondiente a los meses de marzo, abril, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2006. Específicamente, se determinó un monto de ₡ 2 07. 708.826 (doscientos siete millones setecientos ocho mil ochocientos veintiséis colones exactos) y una diferencia en el **impuesto** determinado de ₡ 112.337.831 (ciento doce millones trescientos treinta y siete ochocientos treinta y un mil colones exactos), el cual no fue ingresado por la demandada, como correspondía.”

2. Impuesto de las Ventas, Gastos Deducibles: Costos de Distribución de Bebidas Alcohólicas

[Sala Primera]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“VIII. En el tercer agravio se aduce indebida aplicación de los preceptos 10 de la Ley 7992 (7972), 3, 5 y 7 del Decreto Ejecutivo no. 29463-H al exigirse como requisito,

estar autorizado para poder deducir la fase de distribución de la base del **impuesto de ventas**. Lo anterior, constituyó el eje central del proceso. Al respecto estimó el Tribunal en la sentencia recurrida, que la autorización resulta indispensable de conformidad con el ordenamiento jurídico. Esta Cámara, concuerda con los juzgadores. De previo al análisis del cargo, es menester aclarar, pese a que la casacionista acusa vulnerado el cardinal 10 de la Ley 7992, de su exposición se desprende que se refiere a la Ley 7972 - **Impuesto** sobre Cigarrillos y Licores para Plan de Protección Social-. Dicha norma establece la base imponible del **impuesto** selectivo de consumo en la producción, envasado e importación de bebidas alcohólicas. Por su parte los cánones 3, 5 y 7 regulan aspectos propios a la determinación del **impuesto** selectivo de consumo, relativos a la fijación de la base imponible (3), su subvaluación (5) y la estructura de precios (7). En tal sentido, la última, en lo que interesa, estipula: *“La estructura de precios que tendrán los fabricantes de bebidas alcohólicas será la siguiente: precio de venta de los fabricantes (costo de producción más utilidad de fábrica), más impuesto selectivo de consumo, más impuesto a favor del Instituto de Desarrollo Agrario (cuando proceda), más impuesto a favor del instituto de Fomento y Asesoría Municipal (cuando Proceda), más impuesto al alcohol producido y expendido por la Fábrica Nacional de Licores (cuando proceda), más margen de distribución (para aquellos fabricantes de bebidas alcohólicas que asuman total o parcialmente esta etapa, y que cuenten con la respectiva autorización de la Administración Tributaria), más impuesto específico de licores, más impuesto general sobre las ventas (este calculado sobre el precio de venta estimado al consumidor final). El precio de venta estimado al consumidor final se determina adicionando a los valores acumulados antes del impuesto general sobre las ventas, los márgenes de utilidad presuntiva establecidos en las resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributación al respecto. La suma de todos estos conceptos constituirá el precio de venta que se facturará a los clientes, sean estos distribuidores únicos o exclusivos o clientes mayoristas, detallistas o minoristas, o consumidores finales... El margen de distribución corresponde a los porcentajes de utilidad necesarios para cubrir, tanto los costos y gastos de distribución de los productos elaborados, como para los gastos de operación propios de esta etapa de comercialización...”*. Es necesario precisar que en Costa Rica el **impuesto** general sobre las **ventas** es plurifásico, pues, se aplica en las distintas etapas del ciclo económico y se basa en el modelo de **impuesto** sobre el valor agregado (canon 1° de la LIGSV). En el caso de las bebidas alcohólicas, en efecto, como lo refiere la casacionista, por su especialidad se está ante un tributo monofásico, ya que el proceso de producción y distribución se gravan en una sola fase, en este caso en particular, en la primera de estas. En consecuencia, en este tributo la carga impositiva se desplaza al consumidor, en razón de que fue impuesta desde la etapa de producción, de modo que es el fabricante quien se encarga de su recaudación. Además, no es que el ciclo de distribución no se grave, si no que como se indicó se hace desde el de producción. De ahí, que contrario a lo que parece entender la

recurrente, la etapa de distribución no está descartada, ni se produce lo que se conoce como efecto “cascada”, que acaece cuando, contrario a los tributos monofásicos, se gravan todas las fases del proceso (desde que se produce hasta la venta al por menor). Por otra parte, en los **impuestos** monofásicos, lo correcto es aludir a un “arrastre”, porque el gravamen se impone desde una etapa previa y única que es trasladada. De modo, que, por ejemplo, en el caso de los comerciantes al detalle, su margen de beneficio no se limita a sus costos, si no también en los que incrementa el tributo que los proveedores le han transmitido. Obsérvese, lo expuesto, conduce a determinar que en dicha inteligencia, el artículo 7 del Decreto Ejecutivo no. 29463-H, al desglosar la estructura de precios de los fabricantes de bebidas alcohólicas, incluye tanto la etapa de fabricación como de distribución. Última que la prevé susceptible de exclusión cuando se obtenga autorización de la Administración Tributaria para tal fin. De lo expuesto, se desprende que lo fundamental es poner atención a la estructura de precios de los fabricantes de bebidas alcohólicas, ya que incluye una serie de tributos además de márgenes de ganancia y distribución. Por consiguiente, contrario a lo argüido por la impugnante, el Tribunal con su exégesis de las normas 10 de la Ley 7972 (1972); 3, 5 y 7 del Decreto no. 29463-H, no incluyó el margen de utilidad de la fase de distribución asumida por el fabricante en la base imponible del **impuesto** selectivo de consumo; si no que según corresponde, con posterioridad al cálculo de dicho tributo y antes del **impuesto** general sobre las **ventas**, según lo dispone el precepto 7 ibídem. Es claro, lo aducido por la actora en el sentido de que, excluyó la etapa de distribución de la metodología de precios del producto rompopo de un litro (bebida alcohólica) al ser tanto su productor como distribuidor, no es de recibo, pues, el ordenamiento jurídico, en la disposición de cita, lo tiene como parte de su estructura. Sobre el particular el Tribunal, lo cual avala esta Sala, expresó: *“...en el caso de las bebidas alcohólicas y conforme a lo dispuesto en los numerales 1, 3, 4, 8, 9 y 10 de la Ley 7972; 3, 5 y 7 del Reglamento a la Ley 7972 (Decreto Ejecutivo número 29463-H), la base imponible para efectos de calcular el impuesto general sobre las ventas, se determina a partir de la siguiente estructura de precios: precio de venta de los fabricantes (costo de producción más utilidad de fábrica), más impuesto selectivo de consumo (10%), más impuesto a favor del Instituto de Desarrollo Agrario (8%), más impuesto a favor del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (10%), más impuesto al alcohol producido y expedido por la Fábrica Nacional de Licores (cuando proceda), más margen de distribución (para aquellos fabricantes de bebidas alcohólicas que asuman total o parcialmente esta etapa), más impuesto específico de licores, más los márgenes de utilidad presuntiva establecidos en la resolución V-399-DG (60%). En ese sentido, considerando que el margen de distribución y **ventas** forma parte del precio facturado a los clientes detallistas, la Administración Tributaria está facultada para verificar los márgenes de utilidad, la exclusión de los costos y gastos de distribución y la corrección de las subvaluaciones de la base imponible del impuesto selectivo de consumo (numerales 10 de la Ley 7972; 5 y 7 del Decreto Ejecutivo 29463-H), conforme al procedimiento*

establecido al efecto en la resolución 7-2001 de la Dirección General de Tributación Directa, en aquellos supuestos de fabricantes que asumen parcial o totalmente la etapa de distribución de sus productos y además, cuenten al efecto con la autorización de la Administración Tributaria. En otras palabras, para que **los fabricantes que asuman parcial o totalmente la etapa de distribución de sus productos con contenido alcohólico, excluyan los costos y gastos de distribución de la estructura prevista para calcular la base imponible del impuesto general sobre las ventas de bebidas alcohólicas** -toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto Ejecutivo número 29463-H, únicamente son los fabricantes de bebidas alcohólicas quienes pueden excluir esos costos, puesto que no asumen la distribución y venta de lo que producen- , **deberán contar con la autorización respectiva de la Administración Tributaria...** Lo anterior, **con el fin de evitar que la base imponible del impuesto sobre las ventas sea subvaluada, al no considerar uno de los elementos de la estructura a partir de la cual se determina el precio final al consumidor, cuál es, el margen de distribución, aplicable a aquellos fabricantes de bebidas alcohólicas que asumen total o parcialmente su distribución –ello por cuanto, dicho rubro forma parte del precio facturado a los clientes detallistas-...Ahora bien, en el caso concreto, la propia empresa demandada reconoce que en el período fiscal que va de octubre del dos mil tres a setiembre del dos mil cuatro, no aplicó a la base imponible del impuesto sobre las ventas relacionada con el rompopo de 1 litro, los aspectos que forman parte de la estructura para establecer el precio de venta al consumidor final, relativos a los impuestos del IDA y del IFAM, el margen de distribución y el 60% del margen de utilidad presuntiva fijado en la resolución V-399-DG de la Dirección General de Tributación, por lo que, únicamente aplicó al precio de venta de los fabricantes, el impuesto selectivo de consumo y el impuesto específico a los licores (ver folios 49 del tomo I; 1, 3, 4, 70 a 76, 121 a 124, 195 a 198 del tomo II del expediente administrativo)... En ese sentido, no podía excluirse el margen de distribución del cálculo de la base imponible del impuesto sobre las ventas del rompopo de 1 litro – aspecto que forma parte de la estructura de precios contenida en el numeral 7 del Decreto Ejecutivo número 29463-H y cuya exclusión en principio sólo podrían aplicarla los fabricantes que no asumen los costos de distribución y venta del producto -, pues tal y como la propia empresa indicó en los documentos visibles a folios 120, 122, 123, 124 y 128 del tomo I del expediente administrativo, **no cuenta con la autorización que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 de la Ley 7972, 5 y 7 del Decreto Ejecutivo 29463-H, se requiere para que los fabricantes de bebidas alcohólicas que asuman parcial o totalmente la etapa de distribución y/o ventas, puedan excluir esos costos y gastos de distribución, conforme al procedimiento establecido al efecto en la resolución número 07-2001 de la Dirección General de Tributación.** Dicha autorización tiene una doble finalidad: i) que la Administración Tributaria pueda verificar los márgenes de utilidad, la exclusión de los costos y gastos de distribución y la corrección de las subvaluaciones de la base imponible del **impuesto** selectivo de consumo, tributo**

que constituye el primer **impuesto** que se aplica al precio de venta de los fabricantes (costo de producción más utilidad de fábrica), conforme a la estructura de precios de la que se obtiene la base imponible sobre la cual se calcula el **impuesto** general sobre las **ventas** de las bebidas alcohólicas y a lo dispuesto en los artículos 11 de la Ley del **Impuesto General sobre las Ventas**; ii) **Evitar que la base imponible del impuesto sobre las ventas sea subvaluada, al no considerar uno de los elementos de la estructura a partir de la cual se determina el precio final al consumidor**". En dicho sentido, ha de acotarse la resolución 07-2001, según lo expone la casacionista, señala: "considerando que el margen de distribución y **ventas** forma parte del precio facturado a los clientes detallistas... en aquellos supuestos de fabricantes que asumen parcial o totalmente la etapa de distribución de sus productos y **además, cuenten al efecto con la autorización de la Administración Tributaria**. En otras palabras, para que los fabricantes que asumen parcial o totalmente la etapa de distribución de sus productos con contenido alcohólico, excluyan los costos y gastos de distribución de la estructura prevista para calcular la base imponible del **impuesto** general sobre las **ventas** de bebidas alcohólicas" (la negrita es suplida). Por consiguiente, es indudable la necesidad de contar con autorización de la Administración con el propósito de excluir los costos de distribución de la base imponible del **impuesto** de **ventas**, tal y como lo resolvió el Tribunal, ya que forman parte de la estructura de precios de las bebidas alcohólicas. Por otro lado, en lo tocante a que Dos Pinos R.L. lo que hace es deducir los costos de distribución para que no sean gravados con el **impuesto** selectivo de consumo, no tiene incidencia alguna con lo debatido en el subexamine, ya que como se expuso, la estructura de precios descrita con anterioridad, -la del precepto 7 del Reglamento no. 29463-H-, incluye el margen de distribución con posterioridad al **impuesto** selectivo de consumo, que grava solo los gastos de producción más la utilidad del fabricante. Finalmente, respecto al supuesto quebranto del principio de reserva legal, según lo ha expresado esta Cámara son los componentes esenciales del **impuesto** los que deben crearse mediante ley expresa. Por ende, de conformidad con este principio tanto los tributos como sus beneficios deben erigirse mediante ley. Los aspectos meramente procedimentales quedan exentos de dicha reserva; y la Sala Constitucional, ha resuelto que también se excluye lo concerniente a la fijación de las tarifas, cuando la ley de creación de la carga impositiva lo delegue y establezca los límites de su ejercicio (sobre el particular, entre otras, consúltense las sentencias no. 1175 de las 9 horas 10 minutos del 22 de setiembre de 2011 y no. 800 de las 13 horas 30 minutos del 5 de julio de 2010). Ha de apuntarse, el canon 11 de la LIGSV establece la base imponible de tal tributo, a saber, las **ventas** de mercancías que se fijan sobre el precio neto de venta, e incluye el **impuesto** selectivo de consumo cuando la mercancía de que se trate se encuentre afecta. Además, faculta a la Administración Tributaria a adoptar mediante resolución razonada, el procedimiento para determinar la base imponible y ordenar la recaudación. Por su parte, el cardinal 10 de la Ley 7972, precisa la base imponible para las bebidas alcohólicas. En consecuencia, es claro, las bases imponibles de los

impuestos de ventas y sobre bebidas alcohólicas están determinadas legalmente, lo que regula el artículo 7 del Reglamento no. 29463-H es la estructura de precios de las últimas. Por otro lado, el precepto 5 ibídem dispone que la Administración Tributaria en resolución general razonada estipulará el procedimiento de cálculo de los márgenes de utilidad, exclusión de costos y gastos de distribución y la corrección de subvaluaciones de la base imponible del **impuesto** selectivo de consumo. De forma que no regula sobre ninguno de los elementos esenciales del tributo que son los que se reservan a la ley. De ahí, lo procedente es el rechazo del agravio.

IX. En el cuarto motivo, en esencia reprocha, no se requiere estar autorizado previamente por la Administración a fin de aplicar la resolución 07-2001. Según se expuso en el considerando anterior, el canon 10 de la Ley 7972 dispone la base imponible del **impuesto** sobre cigarrillos y licores. En su párrafo final estipula: *“En el ejercicio de fiscalización, la Administración Tributaria estará facultada para verificar y, en los casos de subvaluación de la base imponible, determinar los porcentajes de utilidad de los fabricantes que facturen la venta de sus productos a distribuidores exclusivos o únicos; también podrá verificar la conformación de los precios facturados que incluyan los **impuestos** a los que se encuentran afectos”*. El artículo 5 del Reglamento no. 29463-H, estipula que la Administración *“...mediante resolución general debidamente razonada, establecerá el procedimiento de cálculo de los márgenes de utilidad, la exclusión de los costos y gastos de distribución y la corrección de subvaluaciones de la base imponible del **impuesto** selectivo de consumo”*. Por su lado, el artículo 7 ibídem, posibilita al productor a calcular la fase de distribución, cuando la asuma de forma total o parcial y se encuentre autorizado por la Administración. Consecuentemente, para que resulte posible excluir los costos de distribución de la base imponible del **impuesto de ventas** de bebidas alcohólicas es indispensable contar con la autorización respectiva. De igual forma, ha de hacerse notar, que de consuno con la estructura de precios de tales bienes, los márgenes de distribución y **ventas** se incluyen en el precio facturado a los detallistas. Lo anterior, conduce a que la Administración pueda realizar su función verificadora, en lo relativo a los porcentajes de ganancias, exclusión de costos y gastos, así como de las subvaluaciones de la base gravable del tributo selectivo de consumo. En la especie, estos aspectos inciden en el cálculo del **impuesto de ventas** de bebidas alcohólicas, en consonancia, como se explicó en el anterior considerando, con su estructura de costos. Así, este Órgano Colegiado avala lo resuelto por el Tribunal en lo pertinente a que la resolución fue aplicada de manera debida, pues la utilidad no podía excluirse al momento de determinar el **impuesto de ventas** del producto rompopo de un litro, debido a que la Cooperativa no se encontraba autorizada al efecto.

X. En el quinto de los agravios, aduce indebida interpretación de los preceptos 11 de la LIGSV y 17 de su Reglamento. Lo anterior, porque en su opinión, los juzgadores obviaron que tales disposiciones establecen dos regímenes, uno general o tradicional y

otro especial. De igual manera, que en este último la base imponible se fija en resolución razonada, que para el caso de análisis, se trata de la no. V-399 DG. Por consiguiente, objeto, el Tribunal resolvió que solo se podían exceptuar los elementos de los incisos a), b) y c) del canon 11 de cita, pese a que no se está ante el régimen general. Aunque la impugnante lleve razón en sus aseveraciones, dicho yerro no conduce a sustentar la quiebra del fallo, por lo que de seguido se expondrá. Pese a que los juzgadores en sus razonamientos partieron de que se estaba ante un caso donde los únicos extremos que se podían excluir de la base imponible del **impuesto** general sobre las **ventas** eran los regulados en los incisos a), b) y c) del precepto 11 de la LIGSV, más adelante en el desarrollo de su motivación, atinadamente, aludieron al hecho de que se estaba ante un caso especial (bebidas alcohólicas) donde debía actuarse la metodología dispuesta en la resolución 07-2001. Además, rectificaron en el sentido de que era posible excluir elementos que debían formar parte de la determinación del precio final al consumidor de bebidas alcohólicas, siempre y cuando se estuviera autorizado por la Administración para tal fin (cardinales 10 de la Ley 7972, 5 y 7 del Reglamento no. 29463-H). Consecuentemente, el Tribunal aceptó que resulta posible prescindir de los gastos de distribución en la estructura de precios de las bebidas alcohólicas -previo al cálculo del **impuesto** sobre las **ventas**-, siempre y cuando se cuente con dicha autorización. Habría que agregar que esta última se justifica, precisamente por que se está ante un régimen especial donde se gravan en la fase de producción, las distintas etapas del ciclo económico. Asimismo, se exige tal requisito con el propósito de que la Administración pueda constatar no solo la exclusión de los costos de distribución, si no también los márgenes de utilidad y las correcciones de las subvaluaciones de la base imponible, de conformidad con lo establecido en el párrafo tercero del artículo 11 de la LIGSV. En consecuencia, lo pertinente es desestimar el presente cargo.”

3. Impuesto de las Ventas y el Acceso a Internet

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

Voto de mayoría

“IV. Objeto del proceso. Del marco de las pretensiones y argumentos de las partes estima el Tribunal que el presente proceso versa, en lo medular, sobre el examen de legalidad del Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT y de la resolución DGT-699-11, de 5 de setiembre de 2011, mediante los cuales la DGT comunicó a la actora que el servicio de acceso a internet sí estaba sujeto al IGSV , con fundamento en el referido criterio institucional. En lo fundamental, la **sociedad actora** reclama la ilegalidad de las conductas formales impugnadas por lo siguiente: 1) El artículo 1 de la Ley del **Impuesto** General sobre las **Ventas** (en adelante LIGSV) no contempla dentro de los servicios gravados, el de acceso a internet. No obstante,

afirma, vía interpretación el criterio institucional y la resolución impugnadas consideran que sí lo está a partir del inciso g) del referido artículo 1. 2) Acusa que esa interpretación es ilegal porque el gravamen de los servicios con el IGSV lo es por la vía de excepción, esto es, únicamente se gravan los que expresamente establezca el legislador. 3) Si bien el artículo 6 del CNPT señala que las normas tributarias deben ser interpretadas con arreglo a todos los métodos de interpretación del Derecho Común, lo cierto es que el artículo 5 de ese mismo código establece una limitación a los métodos de interpretación en aspectos como creación, modificación, extinción de tributos y definición de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Por eso, afirma, considerar que la frase "y similares" incluida en el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. 4) De las actas de la Ley No. 8114 queda demostrado que la intención del legislador fue gravar los servicios de telefonía, radiomensajería y radiolocalización, sin que se haga referencia a gravar los servicios de internet, pese que para esa época ya era una tecnología altamente conocida y utilizada. 6) Manifiesta que no es viable determinar la voluntad del legislador a través de lo establecido en la Ley de Telecomunicaciones, la cual es posterior a la LIGSV y que el concepto de internet no es asimilable al de telecomunicaciones. 7) Sostiene que la utilización del método evolutivo no es unánime respecto de las normas tributarias. Dadas las diversas manifestaciones que en abono a las posiciones en controversia aportan las partes litigantes, para lo que se considera un mejor orden, en los siguientes apartes se abordará cada uno de los ejes temáticos que en sus agravios plantea la sociedad demandante así como las argumentaciones del ente demandado y el coadyuvante activo, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, con el debido análisis, claro está, de todo lo argüido.

V. Sobre la interpretación de las normas tributarias. Estima el Tribunal que, dado el objeto de lo debatido, resulta oportuno referirse a los mecanismos interpretativos que han de ser aplicados en materia tributaria, a fin de esclarecer si las normas que regulan este tipo de relaciones fiscales incorporan postulados especiales que ameriten soluciones particulares, o si bien, deben ser entendidas esas normas acorde a los mecanismos usuales de comprensión de los preceptos normativos. Se trata de un tema ya abordado por este Tribunal, entre otras, en la sentencia No. 128-2012-VI, dictada a las 7 horas 30 minutos del 27 de junio de 2012, que, en lo que interesa, indicó: "(...) *En materia tributaria, el numeral 6 del citado Código establece las formas en que debe interpretarse la normativa regulatoria. Tal mandato establece: "Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."* Por ende, la normativa tributaria debe aplicarse conforme a los mecanismos de interpretación normal. No existe criterio

alguno que permita sostener pseudo-máximas de interpretación tales como in dubio pro fisco, pro contribuyente, y otras por el estilo, que sean de aplicación genérica y total a una diversidad indeterminada de hipótesis, de modo que sean principios que deban imponerse en este ejercicio intelectual del operador jurídico. Desde ese plano, las normas deberán ser interpretadas acorde a las formas de comprensión usuales, lo que depende de cada caso concreto. En efecto, la determinación del mecanismo interpretativo aplicable frente a una determinada situación jurídica, es un tema que ha de valorarse en cada caso concreto. Para ello, debe atenderse a la finalidad misma de la norma, conforme a los parámetros que otorga el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública y canon 10 del Código Civil. En esa línea, merece traer a colación lo dicho por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero del 2008, en la cual, sobre el tema de la interpretación de las normas tributarias indicó: "(...) De allí que la labor hermenéutica de las normas que regulan las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. (...) En esta labor, de acuerdo al principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente: filológico o gramatical, lógico, histórico, sociológico y finalista. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación a la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos elementos ... La exégesis de las normas tributarias, debe analizar en cada caso, el contenido de la norma, para establecer los cauces debidos de su aplicación, a tono con los parámetros ya señalados, a fin de que el mandato cumpla su cometido, se satisfaga la finalidad inmersa en la manifestación legislativa, sea imponer cargas tributarias, establecer marcos de beneficios y demás asuntos inherentes a la relación jurídico tributaria que de aquella se desprenda." Por ende, el operador jurídico ha de acudir a los mecanismos de interpretación que sean pertinentes en cada caso concreto, sin que pueda partirse, como criterio genérico de base, que la interpretación debe atender a una forma específica. (...)" Este Tribunal comparte a cabalidad el anterior criterio, el cual servirá de punto de partida para resolver la divergencia interpretativa que se plantea en el caso concreto.

VI. Algunas generalidades del Impuesto General Sobre las Ventas. Cabe recordar que el IGSV es un tributo que grava el valor agregado en la venta de las mercancías y en la

prestación de determinados servicios. Se caracteriza por gravar las distintas fases del ciclo económico (fabricación, comercialización, en fases de mayorista y detalle), por lo que su estructura parte de la existencia de cadenas productivas, en donde quien produce un bien o presta un servicio, tiene uno o varios proveedores de los cuales adquiere los insumos necesarios para su actividad, que son, a su vez, productos finales respecto de quien los manufactura. Como consecuencia de lo anterior, lo que se grava es el valor incorporado o agregado en cada etapa, que a su vez determina la principal ventaja económica de este tributo, a saber, la neutralidad. El hecho generador del tributo surge entre de varios supuestos, de la siguiente manera: a) en la venta de mercancías, con la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero; b) en las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda; c) en la prestación de servicios, con la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero; ch) en el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa y d) en las **ventas** en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso (artículos 2 y 3 de la LIGSV). Desde este plano, el sujeto pasivo será toda aquella persona física o jurídica, de derecho o de hecho, pública o privada, que realice **ventas** o preste determinados servicios en forma habitual, así como quienes realicen importaciones o internaciones de bienes. La tarifa del gravamen es de un 13%. Interesa resaltar que este tributo se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación de su objeto, el cual difiere, por ejemplo, del **Impuesto** sobre el Valor Agregado o Añadido, adoptado por otros países, entre ellos los de la Unión Europea. Así, nuestro legislador optó por gravar, de manera general y como categoría conceptual, la venta de cualquier bien o mercancía. Mientras que, en relación con la prestación de servicios acudió a una fórmula taxativa y excepcional, esto es, únicamente se gravan aquellos que expresamente hayan sido dispuestos por el legislador. Así se refleja en el artículo 1 de la LIGSV, conforme al cual "(...) Se establece un **impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:** a) Restaurantes. b) Cantinas. c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares. ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no. d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos. e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías. f) Aparcamientos de vehículos. g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares. (Así reformado el inciso g), por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias. i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías, estos últimos bajo las condiciones previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, N° 7557, de 20 de octubre de 1995. (Así reformado el inciso i), por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de

*Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001). j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa de clase. k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños. (Así reformado por el artículo 19.21 de la ley N° 7097 de 1º de setiembre de 1988). l) Servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión. Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y ampliado por el inciso 39 del artículo 19 de la Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988). ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "videos" y "pistas", y su arrendamiento. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987). m) Servicios de las agencias aduanales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987). n) Servicios de correduría de bienes raíces. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987). ñ) Servicios de mudanzas internacionales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987). o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social. p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de **impuesto** general sobre **ventas**, N° 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley N° 7874, de 23 de abril de 1999. q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos. (Así adicionados los incisos o), p), q), por el artículo 16 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) (NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal N° 7575 del 13 de febrero de 1996, la MADERA pagará un **impuesto** de **ventas** igual al **impuesto** general de **ventas** menos tres puntos porcentuales). (...)"*. Ahora bien, es necesario tener presente que el inciso g) del artículo 1 en cuestión, en los términos que está redactado, fue reformado mediante Ley No. 8114, de 4 de julio de 2001. Antes de dicha reforma, en lo que interesa, estaba gravado con el IGSV los servicios de "(...) g) *Teléfonos, cables y "télex".(...)"*. Expuesto lo anterior, procederemos al análisis concreto de cada una de las conductas impugnadas.

VII. Sobre el examen de legalidad de las conductas formales impugnadas. Como explicamos, en este proceso se cuestiona la legalidad del C criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT el 4 de marzo de 2011 y la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por misma Dirección. El primer aspecto que ha de definirse es si cuando el artículo 1 inciso g) de la LIGSV que grava con ese tributo los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares,

se incluyó o no el servicio de acceso a internet. Lo anterior porque, como bien afirma la accionante, en esta materia rigen los Principios de Reserva de Ley y Legalidad Tributaria, conforme a los cuales la creación, modificación y extinción de los tributos así como de los elementos de la obligación tributaria, deben estar definidos expresamente por el legislador (artículo 121 de la Constitución Política y 5 del CNPT). Lo anterior adquiere aún mayor relevancia si se toma en cuenta que tratándose del IGSV, como dijimos, solo están gravados aquellos servicios que expresamente hayan sido establecidos por la norma legal. La parte actora afirma que el servicio de acceso a internet no está sujeto a ese tributo porque la norma en cuestión no lo contempla expresamente y no es viable acudir a la interpretación ya que se estarían creando por esa vía, elementos del tributo que solo pueden ser establecidos por ley, posición que comparte el coadyuvante activo. Por su parte, el Estado estima que la norma en cuestión contempla supuestos fácticos jurídicos que permiten afirmar que el servicio de internet sí se encuentra gravado con el tributo en comentario. Luego de un meditado análisis, el Tribunal llega a la conclusión de que la referida norma sí grava con el IGSV el servicio de acceso a internet por las siguientes razones. Como ya lo anticipamos, antes de julio 2001, el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravaba únicamente el servicio de *Teléfonos, cables y "télex"*. Luego, la Ley No. 8114 citada introduce una reforma al referido inciso para que se entienda que se encuentran gravados *los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares*. Como se desprende de la referencia a las actas que aporta la accionante, la intención fue dotar de claridad y precisión algunos términos propios de áreas donde se han producido innovaciones tecnológicas notables y que han variado la forma en que se prestan los servicios tradicionales. Interpreta el Tribunal que la referencia del legislador lo es a los servicios de comunicación, entendiendo por éstos cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos; los cuales, precisamente, han ido variando los mecanismos o formas de prestación, como bien lo previó el legislador. Nótese, por una parte, que los servicios que refiere, en el caso concreto, el actual inciso g) comparten, a cabalidad, las características propias de un servicio de comunicación. Por otra, debe resaltarse que el legislador utilizó el término "servicios", que hace referencia a un conjunto de medios, objetos o utensilios que se emplean en una actividad o cooperan en su mejor realización. Esto es, aquellos servicios que sirvan para transmitir, emitir, y/o recibir signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Tenemos, entonces, que la norma gravó, en lo que interesa, los servicios telefónicos y de cable. Ahora bien, ambas partes coinciden en que el internet es un servicio de acceso a un conjunto de redes de comunicación interconectadas que puede prestarse a través de distintos mecanismos como lo fueron, en su momento, las líneas telefónicas y el cable;

y actualmente, además, la fibra óptica y medios inalámbricos y satelitales. Desde esta perspectiva, estima el Tribunal que si la actividad sobre la cual recae el tributo son diferentes servicios de comunicación, cuando el legislador gravó los servicios de cable, lo fue en forma general, esto es, cualquier servicio de comunicación que se prestara a través del cable, lo que incluye, sin lugar a duda, el servicio de internet cuando se presta a través de esas modalidades. No comparte el Tribunal los argumentos de la accionante referidos a que lo que se quiso gravar en ese punto fueron los servicios de cablegramas. En rigor, la norma no refiere, siquiera, a este concepto sino, reiteramos, a uno general, a saber, servicios de cable, que bien puede incluir el cablegrama, pero también el servicio de acceso a internet por cable. Por otra parte, llama la atención que para la época en que fue aprobada la reforma (año 2001) las formas frecuentes y difundidas para el acceso a internet eran el servicio telefónico o el de cable. Lo anterior se refuerza si se toma en cuenta que el término servicios de cable no puede referirse a la televisión por cable, por cuanto ese era un servicio que ya se encontraba ya gravado en el inciso II) del artículo 1 en comentario, desde el año 1987. Así, como primer punto, estimamos que la intención del legislador fue gravar, de manera general, los servicios de cable y telefónicos, entendiendo por éstos todos aquellos que utilicen esa plataforma para prestar servicios de comunicación, entre ellos, el internet vía cable modem, que es precisamente el que comercializa la accionante. Así, una interpretación literal y finalista de la norma permite concluir que el servicio de acceso a internet constituye un servicio de cable que, si se presta a través de esa plataforma, se encuentra expresamente gravado con el IGSV.

VIII. Queda pendiente, ahora, resolver si el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravó el servicio de acceso a internet cuando se preste por una plataforma distinta al teléfono o al cable. En ese sentido, el conflicto entre las partes gira en torno a si ha de entenderse o no que ese servicio se encuentra incluido en el concepto "similares". La demandante y el coadyuvante activo estiman que considerar que la frase "y similares" incluida en la norma en comentario incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. El Estado, por su parte, sostiene que el legislador sí lo gravó y optó por un concepto jurídico indeterminado como lo es " y similares" y que esa inclusión no atenta contra los referidos principios, posición que ya ha sido legitimada por la Sala Constitucional sin perjuicio, claro está, del control de legalidad correspondiente. Analizados detenidamente los argumentos de las partes este Tribunal se inclina por avalar la tesis interpretativa de la representación estatal. Como primer aspecto, debe descartarse la premisa de que la sola utilización de este tipo de conceptos jurídicos indeterminados (en este caso, "y similares") sea violatoria, *persé*, de principios como el legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica. Se trata de un tema que, como afirma el Estado, ya fue delimitado por la Sala Constitucional cuando en la sentencia No. 5416-2011, dictada a las 15 horas

12 minutos del 20 de junio de 2001 indicó "(...) V.-PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- La acción acusa que el mecanismo utilizado por la administración tributaria para gravar su actividad, utilizando el concepto indeterminado de "similares" incluido en el inciso c) del artículo primero de la ley, quebranta el principio de reserva de ley. (...) Obviamente, como lo expresa la Procuraduría General, que no estamos en presencia de un problema de delegación de competencias, sino de desentrañar el sentido del vocablo "similares" para los efectos de formular un traslado de cargos. Es principio general de Derecho constitucional que el legislador debe perseguir la claridad de la norma, debe procurar que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse y debe evitar, a toda costa, de provocar situaciones objetivamente confusas; en síntesis, al legislar se debe procurar la certeza. Así la doctrina del Derecho tributario ha expresado que la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que si agota en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad. Se expresan estos conceptos sobre la seguridad jurídica, porque la Sala intuye que lo que la accionante ha querido expresar es que este valor constitucional se viola con la palabra "similares". A cambio de ello, sugiere -así lo entiende la Sala pero no lo comparte- que todas las actividades gravables deben estar enunciadas, taxativamente, en la ley, es decir, con el carácter de *numerus clausus*. Empero no es ésta la mejor técnica para estructurar el hecho generador en el Derecho tributario, el que debe acudir, con mucha frecuencia, a conceptos jurídicos indeterminados como por ejemplo "cualquier otro ingreso" o "forma parte de la renta bruta cualquier incremento", como se indica en los artículos 1° y 5 de la Ley del **Impuesto** sobre la Renta; y el concepto de "similares", por su lado, no lo emplea la Ley en forma exclusiva en el inciso c) del artículo primero. Se utiliza también en el inciso II) y en el artículo 19 para indicar como se grava a los supermercados y negocios similares. Es por ello que el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala expresamente que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común y que la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella, no puede crearse tributos ni exenciones. En consecuencia, utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí misma en un método jurídico inconstitucional. Es importante señalar, eso sí, que todo acto de la administración tributaria que integre el concepto, como en el caso particular de la accionante, estará sujeto a control de legalidad, puesto que como resultado de la aplicación de la norma, la actividad comercial será o no similar, lo que exige un acto fundamentado que conduzca a ese resultado. Por todo lo expuesto, se impone rechazar por el fondo la acción en cuanto a la violación del principio de reserva de ley. (...)"

El criterio del alto Tribunal Constitucional es plenamente compartido por este órgano jurisdiccional y permite concluir sobre dos aspectos. Primero, es legítimo

que el legislador tributario recurra a conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de la obligación tributaria. Segundo, como bien lo reconocen ambas partes, se trata de un ejercicio que está sujeto al control de legalidad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, precisamente para garantizar una adecuada interpretación del concepto jurídico indeterminado y evitar que se incurra en una integración analógica a través de la cual se pretenda crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; aspectos que, en efecto, solo pueden ser establecidos por la ley. Corresponde, entonces, explicar las razones por las cuales estimamos que sí es viable afirmar, como lo hacen las conductas impugnadas, que el servicio de acceso a internet se encuentra incluido dentro de los servicios similares a la que hace referencia el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. De inicio hay que establecer que si bien es viable utilizar ese tipo de conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de un tributo, evidentemente ello no supone una carta abierta que permita sostener interpretaciones extensivas, ampliativas. Se insiste que la norma tributaria debe interpretarse con arreglo a los mecanismos normales de interpretación, según corresponda en cada caso concreto. Para ello, estimamos que cualquier práctica interpretativa que se intente ha de partir del contexto gramatical de las normas. Esto no implica que la comprensión de la norma sea en todos los casos dentro de una interpretación literal. Por el contrario, la norma como expresión de lenguaje constituye a su vez el punto a partir del cual el operador jurídico inicia su ejercicio analítico frente a casos reales en los que ha de ser aplicada, pero a su vez, consiste en el límite de la decisión de ese intérprete autorizado (en razón de que su decisión busca la solución de un caso concreto mediante la aplicación de la norma analizada). La validez de las eventuales interpretaciones respecto de determinado tributo se encuentra condicionada a la posibilidad de sustentar ese sentido u orientación comprensiva en el ámbito de permisibilidad gramatical de la norma. Al fin de cuentas, el derecho consiste en un lenguaje dentro del cual, ciertos términos ostentan algún grado de especialización “técnica” y que guardan algún grado de comprensión común dentro de los operadores jurídicos, producto de la connotación convencionalista de ese lenguaje. Con todo, es claro que dado el carácter polisémico del lenguaje, un mismo término, frase o norma, puede tener un sentido diverso según se trate de quien la interpreta. En esos casos en que el término no resulta conceptualmente unívoco, cada intérprete busca la comprensión de lo que en su caso particular considera el verdadero sentido de la norma y por ende, la forma en que ha de aplicarse en el caso concreto. En ese sentido, lo primero que hay que precisar es que, a juicio de este Tribunal, los servicios similares que menciona la norma en comentario son aquellos que compartan características estructurales y la finalidad de los otros que ahí concretamente se enumeran, a saber, los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes. En esencia, estamos frente a servicios que facilitan la comunicación entre las personas, entendiendo por

ésta cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. En ese punto, no debe llamar a confusión lo que indica el artículo 1 inciso 30) del Reglamento a la Ley del **Impuesto** General sobre las **Ventas**, cuando define lo que ha de entenderse por servicio de radiolocalizadores, radiomensajes y similares. En rigor, es estricto apego al contenido de la potestad reglamentaria y el Principio de Interdicción a la Arbitrariedad Administrativa, solo podría interpretarse que, en ese supuesto, el término "similares" refiere a servicios análogos y que se caractericen por constituir un servicio de busca personas, y envío de mensajes, realizado mediante sistema de radiocomunicación y similares en una o más vías, independientemente del dispositivo utilizado para el disfrute del servicio. Más no podría concluirse que ese concepto de "similares" sea el que refiere el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. Por una parte, no debe dejarse de lado que el reglamento es una norma subordinada a la ley, que lo pretende es desarrollar sus alcances, más nunca contradecirla o dejar sin efecto sus disposiciones. Interpretar que la norma reglamentaria define el concepto legal de "similares" llevaría a incurrir en un ejercicio abusivo de la potestad reglamentaria en tanto supondría restringir los alcances del concepto empleado por el legislador quien, como se explicó, optó por utilizar ese término indeterminado a efectos de incluir en él todas aquellas innovaciones tecnológicas que en materia de servicios de comunicaciones podrían presentarse con el pasar del tiempo. Teniendo claro lo anterior, este Tribunal estima que, al amparo de los artículos 10 del Código Civil y 10 de la LGAP, es perfectamente posible una interpretación finalista y hermeneútica del ordenamiento jurídico que permita ponderar no solo los antecedentes históricos, legislativos y la literalidad de la norma, sino además su contexto y la realidad (fáctica y jurídica) vigente al momento de aplicarla; para llegar a concluir que el servicio de acceso a internet es uno de los servicios similares a que refiere el legislador en el artículo 1 inciso g) ya mencionado. El Tribunal entiende cuando el legislador estableció que se gravaba con el IGSV *los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares*; utilizó este último concepto indeterminado para prever otros servicios de comunicación que podrían ir apareciendo con el pasar de los años. Insistimos que la intención del legislador fue gravar, en general, los servicios que facilitaran la comunicación entre las personas, entendiendo por ésta cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Dentro de éstos, gravó expresamente todos aquellos que se prestaran telefónicamente o por cable, dentro de los cuales, explicamos, se incluye el acceso a internet cuando se preste a través de ese medio. Pero también gravó otros servicios similares, esto es, que compartieran las características y finalidad de los anteriores, a saber, que sirvan para facilitar la comunicación entre las personas; dentro de los cuales es legítimo y razonable

entender que se encuentra el acceso a internet. Lo anterior tiene aún más sentido si se toma en cuenta que ya el legislador lo había gravado expresamente cuando se accediera a través de servicios telefónicos o de cable. Por lo expuesto, estimamos que no se está creando o modificando tributos, ni se están definiendo, vía interpretación, los elementos esenciales de la obligación tributaria; menos aún, creándolos analógicamente. Nótese que no se están ampliando los efectos de la norma (pues los servicios telefónicos, de cable y similares fueron expresamente contemplados por el legislador) a extremos que ella no contempla, o que no deriven de su contenido. Reiteramos que, tratándose del servicio de acceso a internet, esos aspectos ya fueron definidos por el legislador cuando estableció que estaban gravados los servicios telefónicos, de cable y similares; razón por la cual la fórmula utilizada no violenta los artículos 5 y 6 del CNPT. Por las mismas razones, tampoco es cierto que se esté gravando, por la vía de excepción, un nuevo servicio. No se incorpora allí supuestos, independientes uno del otro, no previsto por el legislador. Por el contrario, la norma establece supuestos de hecho (servicios telefónicos y de cable, y similares) y los vincula con un elemento común, a saber, que se trate de servicios de comunicación como se ha señalado. Y el servicio de acceso a internet es una forma de comunicación a la cual puede accederse por servicios telefónicos, de cable u otros similares como lo son, en forma inalámbrica, satelital o por fibra óptica, entre otros. Por otra parte, no resulta de recibo el argumento de la accionante conforme al cual, para la fecha de la reforma, el internet era una tecnología conocida, por lo que si el legislador la quería gravar así lo hubiese establecido expresamente. Insistimos que, al tratarse de servicios altamente influenciados por las innovaciones tecnológicas, el legislador optó válidamente por utilizar conceptos genéricos, que pudiesen adaptarse a la realidad vigente al momento de aplicar la norma, como lo son servicios telefónicos, de cable y similares; en los que debe entenderse incluido el servicio de acceso a internet. Finalmente, no puede dejar de ponderarse que las normas tributarias se identifican, en una buena parte, por su carácter contributivo en tanto engloban como última finalidad el colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Desde esta perspectiva, no vería el Tribunal como el legislador hubiese optado por gravar con el IGSV los servicios de cable (entre ellos el de acceso a internet vía cable modem) y no otros medios de acceso a internet que permitan la comunicación a través de nuevas tecnologías, como podría ser, por ejemplo el internet inalámbrico, por fibra óptica o satelital. Ello más bien crearía una distorsión tecnológica y económica (que se grave con IGSV el internet que se accese por servicios telefónicos y de cable y no el que se ofrece por tecnologías más novedosas), que el Tribunal no podría coonestar y que además resultaría violatorio del propio ordenamiento jurídico, particularmente en materia de telecomunicaciones, en tanto comprometería, entre otros, el principio de no discriminación que establece el artículo 3 inciso g) de la Ley General de Telecomunicaciones (Ley No. 8642).

IX. Con base en lo expuesto, estimamos que el Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado el 4 de marzo de 2011 por DGT se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico en tanto en él no se están creando o modificando tributos o elementos de la obligación tributaria. En rigor, esa conducta formal interpreta legítimamente que el servicio de acceso a internet se encuentra gravado con el IGSV en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 inciso g) de la LIGSV, ya sea si se presta por medio de servicios telefónicos o de cable, o bien si se accede a él a través de otras formas similares, como inalámbrico, satelital o de fibra óptica, entre otras. Lo anterior por cuanto la intención del legislador fue gravar con el tributo en comentario cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos, y el internet, independientemente del modo en que se acceda, constituye una de estas formas. En ese tanto, no se observa que la interpretación vertida en el criterio impugnado violente los Principios de Legalidad, Reserva de Ley o Seguridad Jurídica sino que más bien, insistimos, responde a una interpretación finalista de la norma que resulta coherente y armónica con el bloque de legalidad vigente. El criterio lo emite el sujeto competente y cuenta con un motivo legítimo (en tanto se ampara en una interpretación viable del artículo 1 inciso g) en cuestión) y que existía tal y como fue tomado en cuenta al momento de dictar el acto. Su contenido es lícito, posible, claro y preciso, ya que dispone, en lo medular, que el servicio de Internet se encuentra gravado con el IGSV, tanto si se brindaba como parte del servicio de telefonía, como si se realiza a través de medios televisivos, por cable o incluso por medio de satélite, pues la intención del legislador fue gravar la transmisión de mensajes, con sonido o sin sonido, separando en dos incisos los que se refieren solo a mensajes de aquellos que se transmiten con imágenes. Esa decisión se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico y resulta correspondiente al motivo del acto y proporcionada al fin legal que se traduce en el interés público que subsiste detrás que cada una de los habitantes contribuya a las cargas públicas, en tanto realicen el hecho generador y conforme a su capacidad contributiva. Se trata, además, de una decisión debidamente motivada, en los términos que lo exige el numeral 136 de la LGAP. Por una parte, define términos relevantes y que facilitan dilucidar que a partir de la modificación que se le hizo al artículo primero inciso g) de la LIGSV, se encuentra gravado el servicio de acceso a internet. En este sentido, se acude a definiciones técnicas de Internet, Protocolos y Red Telefónica Conmutada. Luego, explica que el internet puede ser suministrado a través de la red telefónica y otros medios tales como por cable, satélite; justificando porque se interpreta que el servicios que que se brinda a través de éstos también se encuentra gravado, adaptando la palabra “y similares.”. En ese tanto, no es dable afirmar, como lo hace la sociedad actora, que el criterio en cuestión no haya ponderado que el servicio de acceso a internet se brindara a través de servicios de cable porque, en rigor, sí lo hizo, según se desprende del folio 12 del expediente

administrativo. Finalmente, refiere el alcance de la norma contraponiéndolo a legislación más novedosa en materia de telecomunicaciones, situación que el Tribunal no advierte como lesiva sino que se convierte, más bien, en aspectos jurídicos que deben ser ponderados al momento de la interpretación, como en efecto se hizo. Por lo expuesto, el Tribunal avala la interpretación efectuada por la DGT al estimar que responde no solo a la literalidad de la norma sino además a la finalidad del legislador y al contexto vigente al momento de aplicarla, sin que se denote que aquella invada aspectos reservados a la ley como la creación o modificación de tributos o de elementos de la obligación tributaria, los que insistimos fueron establecido por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. A una conclusión similar se llega en relación con la legalidad de la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por la misma DGT. En esta conducta, la Administración Tributaria rechaza la interpretación de la accionante respecto del tema y concluye que el servicio de acceso a internet que la actora comercializa sí esta gravado con el IGSV. Explica con detalle los presupuestos fácticos y jurídicos que permiten llegar a esa conclusión, entre ellos el artículo 1 inciso g) de referencia y le indica que de la citada norma "*(...) se infiere que el legislador pretendió gravar los servicios propios de las telecomunicaciones; sean aquellas comunicaciones que se hacen a distancia, utilizando para ello servicios de telefonía, por cable, por telex, a través de radiolocalizadores, por radiomensajes y "similares". En otras palabras, lo señalado nos permite concluir que el legislador grava las comunicaciones en forma genérica, dejando abierta la norma para que se aplicara, incluso, a aquellas comunicaciones que se brinden por medios similares o telemáticos. (...)*". Luego, explica las razones por las cuales ha de entenderse que el servicio de internet se encuentra en el supuesto de hecho que establece la norma. Estamos, se reitera, frente a una interpretación finalista y acorde al contexto histórico, jurídico y social vigente, que el Tribunal comparte por las razones que ya fueron expuestas en los Considerandos anteriores. Se trata, además, de un acto dictado por el órgano competente, con motivo cierto y legítimo. Lo que se dispuso es lícito, correspondiente al motivo y proporcionado al fin, según se expuso. Se encuentra, también, motivado tanto directamente como en forma indirecta cuando remite al criterio institucional que ya ha sido validado. A diferencia de lo que afirma la accionante, las referencias a la Ley General de Telecomunicaciones no constituyen la razón de la decisión adoptada (gravar con el IGSV el servicio de acceso a internet) sino que ello lo fue en razón de que ese servicio fue contemplado por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la referida LIGSV. No obstante, sí constituyen elementos válidos que orientaron la interpretación efectuada por la DGT en el caso concreto. No debe perderse de vista que el ordenamiento jurídico administrativo es uno solo y debe ser interpretado en forma lógica, coherente y armónica, tomando en consideración todas las normas que regulan el tema, entre ellas, la Ley General de Telecomunicaciones. Por todo lo expuesto, estimamos de conformidad con el artículo 10 del Código Civil, numerales 10, 11, 128, 130, 131, 132, 133 y 136 de la LGAP, los ordinales 5 y 6 del CNPT y el canon 1 de la

LGISV, las conductas administrativas sometidas a examen resultan sustancialmente conformes con el ordenamiento jurídico y así debe declararse.”

4. Impuesto de las Ventas y Canasta Básica Tributaria

[Sala Primera]^v

Voto de mayoría

“**V. En cuanto a la no exención del queso tipo parmesano del impuesto sobre las ventas.** Sobre este extremo, el Tribunal razonó que los artículos exonerados de este **impuesto** “*son los definidos en la canasta básica alimentaria*”, conforme a los artículos 4 y 5 de la normativa que regula el tributo. Señaló que la canasta básica está compuesta por los alimentos que constituyen la dieta “*básica, corriente y usual*”, y tienen el común denominador de ser de primera necesidad, “*sin que sean superfluos, de costosa producción, sofisticados o de alto precio*”. Por ello, añadió, se incluía al queso “*pero no de cualquier tipo, sino únicamente el que reúna la siguiente tipología o características, ser blanco, tipo duro, semiduro y cremoso, no envasado*” y al efecto citó como base el artículo 1 inciso 5) del Reglamento. Luego añadió que se derivaba que se trataba de un queso cuya preparación es “*sencilla, de bajo costo (...). En mérito de ello, para determinar si un producto se encuentra exento del **impuesto** general sobre **ventas**, no sólo debe valorarse que se cumplan con las características físicas, expresadas en el ordinal 5 supra citado, sino que atendiendo al espíritu y fin de la norma, el producto debe tener las condiciones propias de ser un bien característico de la canasta básica alimentaria*”. Más adelante concluyó, con base en los numerales 9 de la Ley del **Impuesto** General sobre las **Ventas** y 4 y 5 del Reglamento a esa Ley, que el queso tipo parmesano fabricado por la actora en los periodos 2005 y 2006 “*no reúne las características jurídicas ni tipológicas para formar parte de la canasta básica alimentaria y por ende encontrarse exento del **impuesto** general sobre las **ventas***”. Así las cosas, en criterio del Tribunal, no basta con que un determinado bien reúna las características generales que definen los criterios de exoneración, sino que además resulta indispensable que sea característico de la canasta básica alimentaria, entendiéndose por esto que no sean sofisticados, superfluos, de costosa producción o de alto precio. Al respecto, no coincide la Sala con los argumentos esgrimidos por el Tribunal. La sentencia de esta Cámara no. 688-F-S1-12 de las 8 horas 50 minutos del 6 de junio de 2012, dispuso, con ocasión de una disputa con elementos muy similares a los de este debate: “*Afirma que a efectos de sustentar el recurso de casación, se deben tomar en cuenta algunos argumentos adicionales (los que identifica como **unsegundo** cargo) y que terminan de configurar el recurso. En este sentido, aduce una indebida interpretación y aplicación de los numerales 9 de la Ley del **Impuesto** General sobre las **Ventas** y 5 de su Reglamento. Explica que la indebida valoración de la prueba mencionada generó la desaplicación de dichas normas, al no darse el “hecho exento”*”.

El desatender los parámetros o características que debe tener el queso para efectos de la “exención” implica, en su opinión, vulnerar el principio de reserva legal previsto en el ordinal quinto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Critica el razonamiento del Tribunal en cuanto a la interpretación finalista de las normas, ya que mediante esta no podría entenderse “que el queso blanco abarca todos los tipos de queso, incluyendo los quesos amarillentos”. Acota, únicamente el blanco es un producto de primera necesidad, totalmente identificable bajo ese nombre. Además, expone, no pueden crearse nuevos tributos o exenciones vía analógica, y cita una resolución de esta Cámara sobre dicho tema. Cuestiona la aplicación del concepto de “canasta básica” por parte de los juzgadores para resolver el caso concreto, ya que el producto en cuestión no puede ser considerado básico y necesario para la subsistencia humana. Transcribe referencias documentales sobre los criterios para seleccionar dichos productos (universalidad, aporte energético, participación en el gasto en alimentos), con base en los cuales concluye que el queso mozzarella rallado no es un alimento de uso común, ni representa un gasto frecuente o significativo en la alimentación si se considera su uso en ensaladas, pizzas, lasagnas, entre otros. Liga lo anterior con el concepto de pobreza y la metodología de medición de MIDEPLAN. Esto a efectos de argüir que “la interpretación correcta de la norma es que aquellas inclusiones que se hagan en la lista del numeral 5 ya referido, abarca bienes que puedan razonablemente considerarse como de primera necesidad.” Cita como normas quebrantadas, además de las previamente mencionadas, los artículos 1, 3 y 4 de la Ley General sobre las **Ventas**. (...). En cuanto al segundo alegato, en el cual critica la interpretación finalista realizada por los juzgadores de instancia ya que considera que se desconoce el concepto de canasta básica, conviene hacer las siguientes precisiones. En la sentencia impugnada se destaca que “en la interpretación finalista de la norma, no se crea una exoneración por analogía ni se quiebra el principio de reserva de ley, sino que se atiende al verdadero sentido de la norma, bajo la premisa de los principios de equidad, igualdad, generalidad, el deber de contribuir con las cargas públicas y satisfacer el interés público, entendido aquí, como la exoneración del **impuesto de ventas** para una cantidad limitada de productos incluidos en una lista denominada “canasta básica”, a la que tendrán acceso un sector sensible de la población (de escasos recursos económicos y estudiantes), con el fin de[*sic*]tengan acceso a un grupo de alimentos básicos y necesarios para la subsistencia, así como otros bienes para la educación. Desde esta perspectiva, no hay elementos probatorios capaces de demostrar que el queso mozzarella rallado, deba estar gravado con el **impuesto de ventas** y excluido de la lista de productos de la canasta básica, máxime que el mismo queso mozzarella en bloque, si[*sic*]se encuentra exonerado. En la misma línea de ideas, no consta en autos que el proceso de transformación física del bloque de queso a rallado, le cambie las características al producto, incremente su precio o le agregue otro valor.” Efectivamente, esta Sala ha indicado que en materia tributaria es dable realizar una interpretación finalista, en contraposición a una literal y restrictiva, sin que

ello implique el quebranto del principio de legalidad tributaria. En este sentido, pueden verse, entre otros, los votos 399-F-2006 de las 10 horas 40 minutos del 28 de junio de 2006 y 1309-F-S1-2009 de las 11 horas 45 minutos del 17 de diciembre de 2009. Ahora bien, el alegato de que en este proceso interpretativo se desconoció el concepto de “canasta básica” no es de recibo. Nótese que el artículo 4 del Reglamento de la Ley de **Impuesto General sobre las Ventas** dispone que, para efectos tributarios, esta será la “constituida por los artículos que se mencionan en el inciso 1 del artículo 5 de este Reglamento”, es decir, se trata de una enumeración taxativa fijada por la Administración Pública en aplicación de criterios tributarios. **Por ello, lo relevante es determinar si el producto que se analiza puede subsumirse o no en la descripción de mercancías fijadas en el citado decreto, no si esos bienes enlistados cumplen o no los requisitos generales descritos por la recurrente, ya que ello atañe, en todo caso, a otros parámetros de definición de la canasta básica, la cual se utiliza para finalidades diversas a la tributaria y que son excluidas por la especialidad y taxatividad dispuesta expresamente por el citado numeral.** Desde esta óptica, y a partir de un análisis de la disposición que contiene la exención, se tiene claro que los criterios utilizados por esta respecto del queso, en lo que concierne a su presentación, únicamente abarca el que no esté envasado. Por ello, fuera de ese supuesto, **no es dable hacer distinciones donde la norma no las realiza, como lo exponen los juzgadores de instancia en su fallo.** Nótese que el precepto no establece la incorporación de valor agregado, referido a la forma de presentación del producto, como criterio de distinción, y por lo tanto, no es un elemento a observar al momento de aplicar la exoneración, a excepción de la ya mencionada salvedad referida al envase. Así, no se observa que haya una desaplicación de los preceptos citados como consecuencia de la interpretación realizada por el Tribunal, lo que obliga al rechazo de los agravios interpuestos.” (El subrayado y el destacado son suplidos). Así las cosas, contrario a los criterios “jurídicos” que anexó el Tribunal, a fin de determinar si un producto está exonerado, la constatación debe ceñirse al cotejo pormenorizado de si reúne o no las características definidas en el Reglamento como presupuesto para el tratamiento tributario privilegiado. En este sentido, el artículo 9 de la Ley del **Impuesto General sobre las Ventas** señala que estarán exentos de esa carga fiscal, entre otras, las **ventas** de los artículos definidos en la “canasta básica alimentaria”. A su vez, el numeral 5 del Reglamento a esa ley, define la “canasta básica alimentaria” y la “canasta básica tributaria”. Dentro de esta última se enlista, en la versión de la norma aplicable a la controversia, al “queso blanco, tipo duro, semiduro, no envasado.” (conforme a la versión normada en el Decreto Ejecutivo no. 26263 del 18 de agosto de 1997 y corregido mediante Fe de Erratas y publicada en La Gaceta no. 183 del 24 de setiembre de 1997). Si bien, debe advertirse, según indicó el representante del Estado, la norma aplicable señalaba que debía tratarse de un “queso blanco, tipo duro, semiduro y cremoso, no envasado”, en realidad esa versión que incluye el carácter de “cremoso” como requisito de la exención, proviene de una reforma introducida por el

Decreto Ejecutivo no. 25360 del 5 de julio de 1996, de modo que, la versión introducida por el Decreto no. 26263, vigente a partir de agosto de 1997, resulta más próxima a los periodos fiscales analizados, por lo que es la aplicable, lo que descarta el requisito de “cremoso” como elemento configurador de la exoneración. Ahora bien, en sede administrativa el Tribunal Fiscal Administrativo rechazó la aplicación de la exoneración pues consideró que era *“un artículo de carácter costoso y jamás equiparable a los quesos frescos”*. Es decir, tal y como se señaló, no determinó las características físicas del producto. Lleva razón el recurrente en cuanto a la indebida valoración del testimonio-peritaje rendido por Carlos Araya Mejía, tecnólogo de alimentos de la actora, quien se encargó de la coordinación del proceso mediante el cual se desarrolló el queso en cuestión. Su deposición da cuenta de todas estas características en el queso tipo parmesano comercializado en ese tiempo, pues refiere que es duro, seco, se desgrana, no es rebanable, era desmenuzable, blanco y se comercializó en bolsa plástica. Si bien el testigo perito aportado por la parte demandada, José Luis Aronne Bennach, también tecnólogo de alimentos de la Dirección General de Aduanas, refirió la tonalidad del queso como marfil, refiriendo que la pregunta de su tonalidad era difícil, el señor Araya indicó que a la leche que se utilizaba para preparar el queso, no se le agregaba ningún colorante, como sí se hacía con otros quesos, de modo que si bien podría pensarse en que la blancura del producto no es prístina, el matiz en la coloración introducido por el testigo Aronne, obedece sólo a una precisión más puntual sobre el color, que conforme al sentido común y la experiencia, no desvirtúa que el color predominante del queso parmesano y los quesos tipo parmesano que hay en el mercado, es el blanco. Así las cosas, a juicio de la Sala, el producto comercializado por la actora sí reunía los requisitos reglamentarios exigidos para recibir el tratamiento fiscal preferencial, de modo que no existe base para endilgarle una carga tributaria por concepto del **impuesto de ventas** respecto de ese producto, conforme a la normativa vigente para los periodos fiscales en los que se dispuso el ajuste. Luego, en torno al punto también debe declararse con lugar el recurso de casación formulado por la parte actora.”

5. Impuesto de las Ventas y Contrato de Seguros

[Sala Primera]^{vi}

Voto de mayoría

“IV. Ahora bien, respecto de sus censuras por razones de fondo, es necesario precisar que la normativa que da origen a la controversia fue introducida a la Ley del **Impuesto General sobre Ventas** mediante reforma contenida en la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria (artículo 15), que supuso la creación del tributo para las primas de seguro. Así, el primer precepto de aquella normativa, aplicable, por mandato legal (precepto 32 del segundo texto citado), desde el 1 de agosto de 2001, dispone:

“Objeto del Impuesto. Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes: (...) o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.” La tesis de la aseguradora sostiene que el hecho generador es la firma del contrato de seguro, por lo que si éste se suscribió en fecha anterior al 1 de agosto, las primas fraccionadas cubiertas en forma posterior, no devengarán el tributo, de ahí que tampoco sea procedente la sanción que se le impuso por la omisión de cobrarlo. Esta tesis fue prolijada en sede administrativa por el Tribunal Fiscal, criterio que originó el presente proceso de lesividad. Al resolver la controversia en sede jurisdiccional, el Tribunal estimó que el tributo grava el pago del seguro, pues el artículo 3 de la Ley del **Impuesto** General sobre **Ventas** dispone que el hecho generador es la facturación, de modo que el tributo debe cobrarse cuando se paga la prima, no así cuando se suscribe el seguro. Por eso consideró que los contratos cuyas primas habían sido cubiertas antes del 1 de agosto no estaban sujetas a la deuda fiscal, pero las pagadas en fecha posterior sí debían satisfacerla. Luego concluyó señalando que ello no suponía una aplicación retroactiva de la norma, porque su vigencia es del 1 de agosto, de ahí que deban ser las primas posteriores a esa data –no las anteriores– las que deban cubrirla. Por ello, entre otras razones, consideró que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal eran lesivos y contrarios al ordenamiento, por lo que correspondía su nulidad. Ante esta instancia, la aseguradora insiste en que el hecho generador del tributo es la firma del contrato, pero no el pago de la prima, por lo que los seguros suscritos después del 1 de agosto debían pagar el tributo de **ventas**, pero aquellos concertados en fecha anterior no, aún cuando las primas fraccionadas fueran cubiertas luego del 1 de agosto.

V. Conforme a lo señalado, debe determinarse entonces cuál es el hecho generador. Según fue indicado, el tributo en análisis recae sobre las primas de seguro. El artículo 3 de la Ley de **Impuesto** General sobre las **Ventas** dispone: *“Hecho generador. El hecho generador del impuesto ocurre: a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero. / b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. / c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero. / ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa. / d) En las **ventas** en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso.”* La prima corresponde al pago que cubre el adquirente del seguro a cambio de la traslación del riesgo a la entidad aseguradora. Ello supone que no hay transmisión de bienes o mercaderías, sino de servicios, pues eso es lo que brinda el INS; el servicio de indemnizar en caso de acaecimiento del riesgo asegurado. Conforme a la norma descrita, para ese caso el hecho generador es la facturación o la prestación

del servicio. El servicio al que se compromete el INS por regla general tiene lugar en forma posterior al pago de la prima, porque primero se paga por el servicio y luego se adquiere el derecho a ser indemnizado en el evento de que ocurra el siniestro. Luego, en el contrato de seguro, el hecho generador se ocasiona con la facturación. No hay norma de la que pueda derivarse que el **impuesto** surge con la suscripción del contrato, porque el precepto en análisis es prístino al respecto. Así las cosas, lo relevante no es, en este asunto, el momento en que el asegurado y la aseguradora concertaron el contrato, sino la fecha en que se hace el pago, -total o fraccionado-, ya que si la facturación se hizo antes del 1 de agosto de 2001, no debía cobrarse el tributo, pero si se facturó luego de esa fecha, necesariamente debía incluirse. Esto no supone la aplicación retroactiva de la norma que lo crea, que sólo tendría lugar si a las primas honradas antes de esa fecha se les impusiera el adeudo tributario, aspecto que no aconteció en el sub- lite. La figura de prima única pagadera a tractos no varía lo señalado, pues cada tracto requiere de su propia factura, de modo que en las emitidas a partir de esa fecha, debía incorporarse el tributo. Más aún, debe añadirse que los convenios entre particulares no son oponibles al fisco (artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) por lo que la condición de pago fraccionado no demerita el dato de la facturación, que, según se dijo, es el hecho generador. Así las cosas, por las razones señaladas, no se observa en el pronunciamiento atacado los yerros enunciados en su segundo y tercer agravio, por lo que deben desestimarse.”

6. Cierre del Negocio como Sanción por la Falta de Cancelación del Impuesto de las Ventas

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

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 las 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 recrimina 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.”

7. Impuesto de las Ventas y Crédito Fiscal

[Sala Primera]^{viii}

Voto de mayoría:

“III. El agravio formulado gira en torno a si la incorporación física en el proceso productivo es un requisito esencial para que proceda el crédito fiscal. [...]En lo que interesa, conviene reseñar que, según el artículo 14 de la LISV, este tributo se determina por la diferencia, en el mes correspondiente, entre el monto resultante de aplicar la tarifa del impuesto al total de las ventas gravadas (débito) y aquel pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones o sobre ciertas primas de seguro (crédito). La norma en cuestión, en lo que atañe a este asunto, dispone: *“El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados. / Asimismo, el crédito fiscal s-e otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto...”* Por su parte, el artículo 21 del RLISV reitera que el crédito fiscal procede, cuando sean mercancías exentas, respecto de los bienes que se *“incorporen físicamente”* en su elaboración o sobre la maquinaria y equipo *“destinado directamente para producir dicha mercancía”* y *“en caso de exportaciones y reexportaciones, la desgravación tiene que ser total por medio del crédito fiscal; éste estará constituido por el impuesto pagado sobre: la maquinaria y el equipo, las materias primas e insumos, tales como envases, empaques, embalajes y enfundajes, todos ellos utilizados directamente en la producción, de acuerdo con lo señalado en los artículos 9 y 14 de la Ley y 6 de este Reglamento.”* De la conjunción de las anteriores normas legales e infralegales, se colige con claridad que la legislación tributaria ha adoptado un esquema según el cual, para el reconocimiento del crédito fiscal se requiere la incorporación física o utilización directa dentro del proceso productivo. Así , aquellos bienes respecto de los cuales se haya pagado el impuesto sobre la ventas, si no cumplen con estas características, no pueden formar parte de la reducción al determinar la obligación tributaria. Claro está, lo anterior implica un análisis casuístico, en el que se tome en cuenta las particularidades de la actividad desarrollada por el contribuyente y la vinculación que se pueda determinar entre el proceso para crear un bien o producto determinado y los insumos, materias primas y equipos necesarios para tal resultado.

IV. Ahora bien, en lo que atañe al caso concreto, al momento de formular la demanda, la sociedad actora cuestionó el rechazo de una serie de créditos incluidos al determinar el impuesto sobre las ventas. Dentro de estos, cita a manera de ejemplo los siguientes rubros, los cuales estima directamente necesarios para el desarrollo del sistema productivo que lleva a cabo: invernaderos, vehículos, material de limpieza y desinfección, toallas de papel y servilletas, películas y revelado, telas, delantales y uniformes de empleados de producción y laboratorio, softwares y equipo de cómputo, equipo de producción construido así como romanas y balanzas. Por su parte, el Tribunal, luego de transcribir un voto de esta Sala, señala que no se acreditó la necesaria incorporación o utilización física en la producción de las mercancías para que procediera el crédito objeto de análisis. A esto agrega: *“Resulta determinante para el esclarecimiento de los hechos, lo afirmado por la parte actora en su escrito de deducción de la demanda con respeto [sic] al tema de la incorporación de las compras, en el que dijo: “(…) muchos insumos no son incorporados directamente en la producción pero sí son directamente utilizados en ésta, y no por ello debe rechazarse el crédito fiscal, pues son insumos que se utilizan en la producción (…)” (folio 94; el subrayado no es del original). Lo anterior, confirma que la parte actora lo que pretende es obtener el crédito fiscal de los insumos utilizados indirectamente en la etapa de producción de los bienes. [...] No existe en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas ni en su Reglamento, disposición alguna sobre la incorporación indirecta de los insumos, materia prima y otros en el [sic] producción, habilitación legal indispensable para conceder el crédito fiscal.”* Dos son, entonces, los motivos que llevaron a los juzgadores de instancia a considerar que los créditos fiscales rechazados no habían sido incorporados física o directamente en la producción del bien: el primero, una omisión probatoria, el segundo, el reconocimiento de la parte. En este sentido, tal y como lo afirma el Tribunal, y según se indicó en el considerando anterior, el análisis de la procedencia del crédito fiscal, y en particular, la verificación del vínculo directo entre los bienes o maquinaria con el proceso productivo consiste en una valoración casuística en función de la actividad económica desarrollada por el contribuyente y las particularidades que esta presente. En tesis de principio, la aplicación de la normativa debe adecuarse, en lo posible y sin contrariarla, a los diversos sistemas de producción de las empresas, evitando desigualdades en materia fiscal. Ahora bien, el casacionista se limita a cuestionar la interpretación de la normativa, sin explicar o hacer mención de la justificación de por qué los distintos rubros o créditos rechazados cumplían con las exigencias legales. Es decir, no combatió, en forma adecuada, el criterio externado en los actos determinativos, por lo que esta Cámara se encuentra impedida para analizar si, en el caso concreto de la accionante, existió un actuar antijurídico. Cabe indicar que, si bien al final de este reproche se alega un error de hecho en la valoración de la prueba, se trata de un planteamiento accesorio al principal, el cual incumple, además, los requisitos mínimos de admisibilidad. Así, omite detallar cuál fue el elemento probatorio indebidamente apreciado; se limita a indicar que se trata de

aquel relacionado con la descripción de la actividad sin precisar en qué consiste. De igual forma, no se explica cómo esta prueba se relaciona con los argumentos de fondo expuestos ni se identifica en qué consistió la contradicción entre el contenido de esa probanza y lo señalado por el Tribunal. Las razones expuestas demuestran la insuficiencia del agravio para quebrar el fallo impugnado, lo que conlleva al rechazo de aquel.”

8. Potestad Fiscalizadora del Estado con Respecto a las Autoliquidaciones Declaradas sobre el Impuesto de las Ventas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX]^x
Voto de mayoría

“Quinto. [...] CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL SOBRE LOS AJUSTES APLICADOS A LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS: En atención con el contenido y alcances de la consulta que le fuera evacuada a la actora mediante el memorial DGT-227-07 del 15 de febrero del 2007, que solicita considerar para la resolución de este asunto, este Tribunal rechaza de plano tal solicitud y prueba habida cuenta que se trata de un criterio que fue emitido en el año 2007, y que no corresponde al período fiscal objeto de este juicio (1999); también, el Tribunal considera que la disposición contenida en el numeral 119 del Código Tributario sujeta expresamente los alcances de la consulta, primeramente, a los elementos que conforman la base fáctica de la consulta sean exactos, lo cual, como se dirá, no se cumple en la especie; la norma considera que en caso contrario, es decir, cuando los datos suministrados por la consultante no sean exactos, la sanción de la consulta es la de nulidad de su contenido, supuesto en el cual se estaría de admitirse tal prueba, por lo que se rechaza de plano tal prueba.

Analizados los hechos que conforman el expediente de la causa y los argumentos de las partes, el Tribunal considera que contrario a lo que alega la parte actora, en el expediente administrativo, y sobremanera en los traslados de cargos y observaciones así como en la resolución determinativa, está plasmado el fundamento por el cual, la Administración Tributaria consideró procedente el rechazo de las liquidaciones en los impuestos de Renta y Ventas presentados por la empresa actora para el período fiscal 1999 (al respecto véanse folios 6 y 39 del Tomo 1 del Administrativo), el cual tiene cabida –conforme a lo ahí argumentado–, al considerar incompletas e ilegales dichas declaraciones, habiendo en consecuencia, mérito fáctico para aplicar las facultades que la Ley atribuye a la Administración Tributaria en el numeral 124 del Código Tributario. Dicha norma dispone en cuestión lo siguiente:

Código Tributario Ley: 4755 del 03 de Mayo de 1971

“ARTÍCULO 124. Determinación de oficio. Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, **o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas falsas, ilegales o incompletas** (§), dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 (*) de este Código.

(Así corregida 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 119 al actual)

(*) (Así reformado tácitamente por el artículo 3 de la indicada Ley de Justicia Tributaria, que corrió la numeración del antiguo artículo 110, que es ahora 104. Igualmente, el numeral 6 modificó el orden del antiguo artículo 111, que es ahora 116). §= Énfasis suplido-

La norma transcrita permite concebir que se dan varios presupuestos bajo los cuales la ley hace legítima la actuación de la administración para determinar de oficio la obligación tributaria, comprobando en el iter la certidumbre de las declaraciones juradas hechas por el contribuyente. De ahí que la comprobación de lo declarado no debe representar que necesariamente la oficina auditora está desconociendo la contabilidad de la empresa, antes bien, que al conocerla determina que existen elementos o segmentos en el registro contable que no permiten la comprobación de lo afirmado por el declarante, lo cual se comporta como una limitante ilegítima de la actuación fiscalizadora que impide llegar al conocimiento y veracidad de las

manifestaciones hechas por el contribuyente en su declaración. Sobre este aspecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia 00795 de las dieciséis horas con quince minutos del 30 de julio del 2009 ha dicho lo siguiente:

“...VI. De acuerdo con los artículos 124 y 125 del Código Tributario, la Administración puede determinar el tributo en aquellos casos donde el contribuyente no lo realice **o cuando habiéndolo hecho, se le objeta***. En este segundo escenario, de interés para el presente asunto, la regla general es la utilización del método de base cierta, esto es, *“tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria”* (numeral 125 inciso a) del cuerpo normativo citado). Consiste en una revisión detallada de la contabilidad del contribuyente (tanto de los libros contables, los comprobantes que le dan sustento, entre otros), a efectos de determinar la veracidad de la autoliquidación presentada bajo la forma de declaración jurada. De manera subsidiaria, la normativa tributaria establece un mecanismo alterno y supletorio para aquellos supuestos en que no resulte posible seguir el anterior procedimiento, por presentarse algunas de las circunstancias establecidas en el inciso b) del precepto 116 del Código Tributario, a saber, la ausencia de libros y registros, de documentos o bien, cuando a juicio de la autoridad competente, estos fueran insuficientes o contradictorios. En este caso, la determinación será presuntiva, con base en parámetros objetivos (tales como los indicados en el citado numeral), considerando, claro está, las particularidades del giro de la empresa y las condiciones del sector de la economía en que se desarrolla. La diferencia entre ambos mecanismos se encuentra en los elementos que tiene a su disposición el Fisco a fin de realizar la fijación del impuesto del contribuyente, por lo que, para determinar cuando se está en presencia de uno u otro, se deben apreciar los factores que se analizaron a efectos de comprobar (o fijar, según el caso) la autoliquidación del contribuyente. (...)” -*Énfasis suplido-.

En concordancia con los alcances de la supra mencionada norma del Código Tributario, y de acuerdo a los elementos de juicio actuantes en el expediente administrativo, en el presente asunto, la Administración Tributaria realizó un proceso de auditoria fiscal a la empresa actora, auditó sus estados financieros, reviso su sistema contable y registros conexos, llegando al convencimiento que la información proveída por la declarante, no reunía los elementos de convicción para aceptarla simple y llanamente. De ahí proviene la aplicación de la facultad prevista en la norma antes transcrita.

A juicio de este Tribunal, tal actuación resulta avalada por el Ordenamiento Jurídico, habida cuenta de los alcances del precepto contenido en el citado Artículo 124 del Código Tributario, por lo que no resulta conforme con la información que proveen los autos, ni con la normativa concurrente admitir como cierto el argumento de la parte actora en el sentido que está demostrado en segmentos anteriores de su escrito de demanda, los motivos por los cuales para el período en cuestión, no se configuran los

supuestos normativos que hacen posible la aplicación de la mencionada norma (Art. 124 CT). Lo que sí hizo la actora fue argumentar. No demostró que no estuviera su situación fiscal fuera de los supuestos normativos que hacen posible a su caso, las disposiciones del mencionado numeral. De ahí entonces que el Tribunal rechace tal argumentación.

Ahora bien, en punto lo alegado por la actora sobre los traslados de repuestos al costo y mano de obra al costo, con empresas relacionadas radicadas en territorio nacional, como producto de la garantía para otras marcas de vehículos, como Porsche, Ssang Yong, Daewo cuyos repuestos y/o, es lo cierto que la auditoría fiscal llegó a determinar que son ventas no declaradas por la actora, llegando a denominarlas “VENTAS OMITIDAS POR TRASLADOS DE INVENTARIOS AL COSTO” (así en folio 41 del Tomo 1 del Administrativo), que están sujetas a estar comprendidas dentro de la declaración correspondiente a dicho período, y que, en consecuencia, deben satisfacer el pago del Impuesto General de Ventas objeto de los ajustes practicados por la auditoría fiscal. No deja de observar este Tribunal la gravedad que desde la óptica del control fiscal reviste la afirmación hecha por la autoridad tributaria y que tuvo comprobación durante el proceso realizado por la oficina auditora, en cuanto a que **“...todos los ingresos gravables que declaró la empresa, están relacionados con su actividad como distribuidora de vehículos, repuestos, motos y servicios en el campo automotriz, exclusivamente de la marca B.M.W”** (así en folio 40 del Tomo 1), ya que entonces y por la lógica que entraña el proceso de declaración jurada para fines fiscales, habría información contable respecto a otras marcas de vehículos y de repuestos, tales como las supra citadas, respecto a las cuales habría estado ausente información relevante para efectos liquidatorios de la obligación tributaria, que habría requerido la Oficina Auditora para formular con mucho mayores elementos de juicio, un conocimiento más exhaustivo respecto a las transacciones que realizó la empresa actora con vehículos de esas otras marcas durante el proceso objeto de estudio fiscal.

La misma suerte que el ajuste recién comentado, corre el practicado respecto a los traslados de repuestos contra inventario, que ocurrieron entre los distintos segmentos operativos, procesos o departamentos que conforman la estructura funcional de la empresa actora, toda vez que, representan movimientos de inventario con miras a concretar ventas que deberían estar sujetas a la declaración del tributo y al pago correspondiente (véanse en relación las hojas de trabajo contenidas a partir de folio 545 a 595 >o 120 a 177 con el sello morado< del Tomo 3 del Administrativo). De lo anterior se sigue entonces, la pertinencia del criterio adoptado por la Administración Tributaria y que luego confirmó el Tribunal Fiscal Administrativo.

A mayor abundamiento, encuentra este Tribunal que las actividades o servicios que realizan los talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos y de reparación y refacción de toda clase de mercancías, de conformidad con lo preceptuado en el

Artículo 1º, literales d) y e) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas Nº 6826 y sus reformas, se encuentran sujetos al pago de dicho tributo, lo que propicia una interpretación favorable de este Tribunal respecto al criterio impositivo empleado por la citada Administración, para considerar sujetos a ser declarados y al pago del tributo, los traslados por repuestos y mano de obra omitidos por la empresa actora en su declaración del Impuesto General sobre las Ventas. Otro tanto se puede decir respecto de las descripciones que hace el Reglamento de dicha Ley, Decreto Ejecutivo Nº 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, habida cuenta que en ninguno de los rubros que cita el Artículo 5 de dicha normativa, aparece descrita una partida que comprenda los repuestos para vehículos de particulares como exenta del pago del impuesto general sobre las ventas.

En lo focal a la tesis que sustenta como eje de gravedad la actora para combatir los ajustes que le practicó a sus declaraciones del Impuesto General de Ventas la Administración Tributaria, en el sentido que los traslados a empresas relacionadas con domicilio en el extranjero (Euro Autos Internacional SA, Euro Autos Honduras, Euro Autos Nicaragua –así en manifestación de folio 290 del principal), son exportaciones no sujetas al pago del impuesto y que –a su juicio-, encuentran respaldo en las disposiciones del Artículo 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, que dispone una exención a dicho tributo para las exportaciones, calificativo que de plano acepta la empresa actora como acertado para dichos movimientos contables (cfr. Ibidem), es lo cierto que la disposición contempla ese supuesto al disponer en lo conducente, lo siguiente: -LEY 6826, DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS-

“ARTICULO 9. Exenciones.

(...)

Asimismo quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este impuesto* y la reimportación de mercancías nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación.

(Así reformado por el artículo 26 de la ley Nº 7293 de 31 de marzo de 1992) (* Énfasis suplido)

(...)”

Sin embargo, la norma y su reglamentación carecen del efecto automático y pleno que parece haberles encontrado la parte actora, ya que reglamentariamente, la referida exención a las exportaciones ha de complementarse mediante la fehaciente comprobación de las operaciones mencionadas. La norma en comentario dice:

-Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, Decreto Ejecutivo N° 14082-H-

“Artículo 6. Exportaciones, reexportaciones y reimportaciones.

(Así reformado por el artículo 4º del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9º de la ley, las exportaciones y reexportaciones de mercancías están exentas del pago del impuesto, a cuyo efecto los interesados están obligados a comprobar en forma fehaciente las operaciones mencionadas, aportando en todos los casos la documentación aduanera correspondiente.

Con el fin de que se observe el principio impositivo del país de destino, establecido en la norma de la ley arriba indicada y de acuerdo con su artículo 14, los exportadores y reexportadores tienen derecho a que se les conceda el crédito fiscal que corresponda por el impuesto pagado en etapas anteriores, sobre las mercancías destinadas a mercados extranjeros, incluyendo el referente a los insumos utilizados en el proceso productivo, crédito que podrá utilizarse en la forma prevista en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Las reimportaciones de mercancías nacionales que se realicen dentro de los siguientes tres años a su exportación, también estarán exentas del pago del impuesto. Para hacer válida esta exención, el interesado deberá comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente, la exportación original y que la reimportación se refiere a ésta.

(Adicionado -último párrafo- por el artículo 4º del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

Y para este Tribunal tal regulación no resulta de aplicación directa, automática o dotada de efectos autoaplicativos como lo aduce la actora, habida cuenta de la liberalidad que crea, primeramente por que es la reglamentación tributaria concurrente, en este caso el reglamento a la ley tutelar del tributo, la que fija y delimita las especificidades mediante las cuales se va a aplicar la exención, ya que ello forma parte del principio de legalidad tributaria contenido en el Artículo 5 literal b) del Código Tributario y luego por que, integralmente concebida, tal y como lo muestra su texto literal, la norma que detrae genéricamente a “las exportaciones” de la acción impositiva en ventas, regula otro supuesto que no son los vehículos de lujo BMW, que constituye el giro normal de la empresa actora. Con todo, la norma de rango legal requiere de una complementaria de rango subordinado o reglamentario que la haga aplicable, y en la especie, tal norma reglamentaria exige que los interesados están obligados a comprobar en forma fehaciente las operaciones mencionadas, aportando

en todos los casos la documentación aduanera correspondiente, lo cual no consta en los autos que haya sido satisfecho por la empresa actora. En el in fine de la norma reglamentaria en comentario, la regulación impuesta vuelve a reiterar ese deber al señalar que “Para hacer válida esta exención, el interesado deberá comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente, la exportación (...)”.

Así, no consta en autos que la empresa actora haya cumplido con la presentación de la documentación aduanera fehaciente a que se refiere dicha disposición para hacer efectiva la exención, pues en lógica inversa, si lo hubiere cumplido no tendría por que estar alegando en defensa de sus operaciones, que se trata de tales exportaciones, ya que éstas habrían sido ya autorizadas por la misma Administración Tributaria que le está endilgando responsabilidad fiscal, pues el argumento que se trata de exportaciones exentas del gravamen, -se insiste en esto-, por la lógica de la regulación aduanera y fiscal con las que cuenta el país, debe ser sino previamente autorizada por la administración sí al menos registrada ante ésta, sin que se considere que la sola existencia de la disposición habilitante con rango legal, venga a crear un uso directo de su contenido para quien, de ordinario, se dedica a movilizar mercancías por los puestos aduanales –tal y como lo ha manifestado la empresa actora-. Llegados a este punto, es necesario enfatizar que si bien el poder tributario del Estado se ve contenido precisamente por el cumplimiento y sujeción absoluta al principio de legalidad de la tributación, es correcto también asumir como válido y jurídicamente necesario el cumplimiento por parte del sujeto pasivo del tributo, de aquellas disposiciones mediante las cuales el mismo Ordenamiento Jurídico habilita la creación de zonas excluidas de dicho poder, por cuanto se trata de verdaderas excepciones a la regla general, lo cual si bien es posible dentro del sistema jurídico imperante deviene en legítimo solo en la medida que sus beneficiarios demuestren el pleno cumplimiento de sus reglas.

En punto a tales exenciones o exoneraciones, que son una excepción al régimen impositivo de la norma general, priva el principio de legalidad tributaria y de la sujeción del contribuyente a la regulación dispuesta por el poder tributario del Estado, sin que pueda alegarse en medro de su contenido, una situación subjetiva como la que presenta la parte actora, alegando que aquellos movimientos contra inventario con empresas relacionadas domiciliadas en el exterior son exportaciones en las que priva la exoneración del impuesto; y no resulta de recibo tal argumento ya que este procedimiento incumple la disposición reglamentaria supra transcrita, sin que en autos estén comprobados en forma fehaciente tales movimientos exonerados en la forma que lo dispone el mencionado Artículo 6 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Es criterio de este Tribunal que no resulta atendible la aseveración hecha por la parte actora, sobre las exportaciones a sus relacionadas y como producto de ello obtener la disminución del importe fiscal, habida cuenta que tampoco existe

prueba en autos que fundamente tal argumento, así como tampoco que –si la fuere-, se trate de exportaciones previamente comprobadas por la autoridad administrativa habilitante para tales transacciones exoneradas. Acorde con el régimen de autoliquidación imperante del tributo en discusión, ha de tenerse en cuenta que el Estado tan solo permite la liberalidad de la autoliquidación, lo que no significa que transfiere la cuota de poder residual que entraña la comprobación de las liquidaciones a posteriori, de ahí entonces que es finalmente potestad del Estado aceptar o rechazar las liquidaciones; en razón de lo cual rige el principio de plena demostración de veracidad de los asientos contables y del contenido material vertido en ellos, bajo el cual realiza su labor la auditoría fiscal.

En relación con el tema de la deducibilidad de las transacciones que pueden alegar los contribuyentes, en la supra mencionada cita jurisprudencial, sentencia N° 00795 de las catorce horas con quince minutos del 30 de Julio del 2009, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, aquel alto tribunal ha dicho:

“VII (...)

No obstante, la deducibilidad de las erogaciones se encuentra sujeta a una posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria, esto es, se requiere que sean acreditadas en sede tributaria en caso de ser objeto de una fiscalización. Es por lo anterior que no basta con presentar los documentos en los que se fundamentan los costos en que se incurrió para considerarlos como deducibles; dicha condición no excluye la potestad revisora del cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico. Esto último es competencia exclusiva de las autoridades tributarias. A partir de lo anterior, no es de recibo afirmar, como lo hace el recurrente, que un gasto se encuentre comprobado y autorizado por el solo hecho de estar incluido en una determinación realizada a otro contribuyente. Para que se avale la deducibilidad de la erogación, es preciso la concurrencia, junto con las características ya apuntadas, que esta sea real y pueda ser vinculada, en forma efectiva, a la producción de rentas, tal y como se extrae de lo preceptuado en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”

Considera este Tribunal que la parte actora de la presente demanda no logra enervar con lo argumentado ni con la prueba que conforma el expediente, los alcances de los resultados que arroja el proceso de auditoría que se le practicó, y en consecuencia, se impone la decisión de declarar sin lugar la presente demanda especial tributaria confirmando concomitantemente las actuaciones realizadas por la administración tributaria impugnada analizadas y resueltas mediante la resolución DT10-RV-079-92 de las 10:00 horas del 30 de agosto del 2002, así como la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, emitida por la Sala Primera de dicha autoridad mediante resolución TFA 184-2005 de las 11:30 horas del 3 e mayo del 2005.”

9. Sanción por la Presentación de Declaraciones del Impuesto de Ventas Omisas o Inexactas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]^x

Voto de mayoría

"3) Sobre la aplicación del artículo 81 del CNPT: El demandado en su recurso de apelación únicamente se limita a solicitar que se aplique el voto N° 88-2009 de la Sección Novena de este Tribunal dictado para resolver otro caso que en su criterio es similar al aquí conocido, dado que en ese fallo se dispuso declarar sin lugar la demanda. El agravio no es de recibo y se rechaza. En primer lugar, el precedente judicial citado por el demandado en la apelación no resulta de aplicación al presente caso. Para entender este primer motivo del fallo, conviene señalar que el tema de la aplicación de la jurisprudencia se encuentra regulado en el artículo 9 del Código Civil, que señala:

"Artículo 9. La jurisprudencia contribuirá a informar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezcan las salas de casación de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Plena al aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho."

La Sala Constitucional en el voto N° 681-90 de las 15:30 horas del 19 de junio de 1990 al referirse al citado numeral 9 aclaró: *"Obsérvese que dicha norma no establece el principio de derecho anglosajón de la obligatoriedad de los precedentes (stare decisis), por lo que tampoco vincula a los Tribunales inferiores con las resoluciones de los superiores, salvo en los recursos resueltos en asuntos concretos sometidos a su conocimiento. La norma del artículo 9 no es, pues, más que el desarrollo legislativo de la propia función jurisdiccional consagrada en el artículo 153 de la Constitución Política (...)"*. En este mismo sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, respecto al tema de la jurisprudencia ha indicado: *"En primer lugar ésta se encuentra constituida únicamente por los pronunciamientos de las Salas de Casación, la Sala Constitucional y la Corte Plena (Artículo 9 del Código Civil, conforme a la reforma operada por la Ley N° 7020 del 16 de diciembre de 1985, y el artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional). Su fin es el de contribuir a interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento jurídico (Artículo 5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial). Para ello debe existir reiteración. Un fallo no crea jurisprudencia, necesariamente deberán existir dos o más sentencias con la misma interpretación (Artículo 9 del Código Civil). Cuando ello acontece la jurisprudencia adquiere el mismo rango de la norma interpretada, integrada o delimitada (Artículo 5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial). (...)"* (Voto N° 62 de las 14:15 horas del 11 de agosto de 1994; énfasis añadido). Además, la misma Sala explicó que *"En nuestro país a la luz de lo preceptuado en los artículos 9 del Código Civil, 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; 7*

y 9 de la Ley General de la Administración Pública, la jurisprudencia configura una de las fuentes del Ordenamiento Jurídico. A diferencia de lo que sucede en otros sistemas, como los de los países del Common Law, donde los precedentes juegan un papel cardinal, en nuestro país la jurisprudencia en principio no es vinculante. La jurisprudencia tal y como lo autoriza el Ordenamiento Jurídico, tiende a darle a la vida social y económica respuestas más modernas, permitiendo su evolución, dentro de los límites lógicos del bloque de legalidad. Por lo antes dicho, no se observa la violación alegada, porque la jurisprudencia es cambiante y además puede variarse. (...)" (Voto N° 000329-F-2003 de las 14:50 horas del 11 de junio del año 2003; énfasis añadido). En lo que aquí interesa, el voto N° 88-2009 de la Sección Novena de este Tribunal no resulta de obligada aplicación al caso concreto, en virtud de que de la justificación técnica de la decisión judicial ("*ratio decidendi*") del mencionado voto, no constituye jurisprudencia, ello por no provenir de alguna de las Salas de la Corte ni ser reiterada, razón por la cual tampoco es vinculante para este Tribunal. En segundo lugar, el tema de la procedencia de la sanción administrativa contenida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante citado sólo por sus siglas CNPT) respecto de períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 7900 (1º de octubre de 1999) ya ha sido resuelto por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que en el reciente Voto N° 390-F-S1-2010 de las 9:45 horas del 18 de marzo del 2010, reiteró el criterio vertido en el 2009 y en lo que interesa se transcribe:

"IV. Esta Sala en el voto no. 447-F-S1-2009 de las 11 horas 10 minutos del 30 de abril de 2009, en lo que interesa señaló:

*"...III. De los efectos de la reforma del artículo 81 del CNPT. En lo medular, la cuestión a dilucidar es si la aplicación de esa norma a declaraciones que tenían que presentarse luego de su vigencia, pero relativas a períodos fiscales anteriores, viola los principios de irretroactividad de la ley y de tipicidad. Para una mejor comprensión del tema, es necesario precisar en lo siguiente. Mediante Ley no. 7900 de 3 de agosto de 1999 (estructurada en cinco artículos más cuatro disposiciones transitorias), que entró a regir a partir del 1º de octubre de 1999, se reformó el CNPT y sus reformas. De interés cabe señalar: **1)** El artículo 2º, modificó el Título III, denominándolo "Hechos Ilícitos Tributarios" (anteriormente "Infracciones y Sanciones"). Como parte de ese Título, en el Capítulo II "Infracciones y Sanciones Administrativas", Sección II "Infracciones administrativas", se introduce el numeral 81 "Falta de ingreso por omisión o inexactitud". Dicha norma instituye la sanción a 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 que correspondan. ..." (El subrayado no es del original). Con motivo de lo que se discute en este proceso, surgen tres interrogantes relativas al presupuesto fáctico que sanciona la norma 81 ídem: **a)** ¿cuál es la " omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas" ?. Es decir, el omitir algo o declarar algo inexacto. Es*

necesario en este punto, precisar que se está frente al supuesto en que se ha presentado una declaración. No debe confundirse la expresión “ omisión de la declaración” como sinónimo o equivalente de “no presentación de la declaración”. Lo anterior, toda vez que lo segundo está previsto y sancionado de manera expresa por la norma 79 *ibídem*, cuyo epígrafe y contenido son claros: “ **...Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias**. Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.” (El subrayado no es del original). **b)** ¿En dónde se materializa o constituye la infracción? En la propia declaración. **c)** ¿Cuándo acaece? En el momento de presentarse la declaración. Es de interés señalar que el citado precepto 81, expresamente establece que inexactitud, para esos fines, es 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.” . **2)** Por su parte, el transitorio II señala: “ A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley se les aplicará la sanción más benigna. Además se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.” . Este precepto establece en la primera parte, **a)** que el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones. Así lo ha dispuesto esta Sala en el voto no. 385-F-2006 de las 9 horas 40 minutos del 28 de junio de 2006 y la Sala Constitucional, en el no. 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del 17 de junio de 1994. **b)** atenúa la sanción para las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a su vigencia (1° de octubre de 1999); es decir, a todas las acontecidas al 30 de setiembre de 1999, supuesto en el que no se subsume el presupuesto fáctico contenido en el numeral 81 *ídem*, precisamente porque ese numeral y la sanción que contiene, se introduce con la reforma. En la segunda parte, este transitorio señala que también a todas (efecto extensivo) las infracciones administrativas, se les aplicará las reducciones establecidas en el artículo 88 de ese cuerpo normativo. Obsérvese que tales reducciones, en principio, fueron dispuestas por el legislador -de manera expresa-, en ese precepto, el contenido normativo, no transitorio, y se refiere únicamente a las sanciones contenidas en los artículos 78, 79, 81 y 83. / [...]

V. La determinación de la inexactitud por parte de la Administración Tributaria, solo puede ocurrir a partir del análisis posterior de lo declarado, es decir, al revisar el contenido de lo declarado. Si bien, en el caso concreto, tal declaración versa sobre períodos fiscales anteriores, cierto es, como se indicó, que la conducta sancionada por el canon 81, es otra a la entendida por el Tribunal. En los términos dispuestos por la norma reformativa, es la “ omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas” y acaece al presentarse la declaración, cuando de la posterior revisión (circunstancia sobrevenida), resulta incompleta o inexacta. Diferente es el caso de las declaraciones que debían presentarse antes del 1° de octubre de 1999. En tal supuesto, la sanción establecida por la reforma es inaplicable, porque esa normativa no tendría la virtud de cesar el efecto condicionado (no sanción) acaecido al amparo del régimen anterior. En los términos de la Sala Constitucional (resolución no. 2765-97 de las 15 horas 3 minutos del 20 de mayo de 1997, citada por esa Sala en la no. 2001-618 de las 15 horas 15 minutos del 24 de enero de 2001), “ ...efecto condicionado que se esperaba bajo el imperio de la norma anterior. Esto es así porque, se dijo, lo relevante es que el estado de cosas de que gozaba la persona ya estaba definido en cuanto a sus elementos y a sus efectos, aunque éstos todavía se estén produciendo o, incluso, no hayan comenzado a producirse. De este modo, a lo que la persona tiene derecho es a la consecuencia, no a la regla.” A mayor abundamiento, obsérvese que, aunque lo fue respecto del transitorio I de la Ley no. 7900, la Sala Constitucional al anularlo, indicó que las declaraciones presentadas antes de la reforma, al amparo del texto y contenido de la normativa anterior “ ...consolidaron sus derechos.” La misma Sala responde con cita de su voto no. 7043-96: “ La retroactividad a que hace alusión el artículo 34 de la Constitución Política es la que pretende interferir con derechos adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas, nacidas con anterioridad a la promulgación de la ley, o sea, aquellas con características de validez y eficacia perfeccionadas bajo el imperio de otras regulaciones, de forma que sus efectos y consecuencias no pueden ser variadas por nuevas disposiciones, excepto si conllevan beneficio para los interesados” (El subrayado no es del original). /

VI. En este asunto no se está -técnicamente-, frente a una obligación tributaria, sino ante el deber de presentar la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 1999-2000, lo cual debía hacerse cuando ya estaba en vigor la reforma, que se reitera, entró a regir el 1° de octubre de 1999. En consecuencia, debía serlo en cumplimiento de la normativa vigente al momento de la presentación. Aunque parezca redundante, tal declaración, respecto de la cual la Administración Tributaria determinó su inexactitud, estaba afecta a la sanción establecida, como en efecto ocurrió. Se está frente a una norma que no impone una modificación al contenido o información de lo declarado, sino que establece un castigo, a partir de una fecha determinada (1° de octubre de 1999) para dos supuestos que antes no eran sancionables; omisión o inexactitud. Lo importante entonces no es el período de los tributos que se declaran. Los elementos

esenciales de la falta están identificados y descritos en el numeral 81 del CNPT, así como las consecuencias jurídicas asociadas a la conducta que ocurriera con posterioridad a su vigencia, lo que cumple con el principio de tipicidad de las infracciones que se castigan, como garantía previa para el declarante de conocer que tales circunstancias (omisión o inexactitud), en caso de presentarse y ser determinadas, serían motivo de castigo. /

VII. En el caso particular, con la publicación de la Ley no. 7900 en el diario oficial La Gaceta, no. 159 de 17 de agosto de 1999, el contribuyente quedó previamente advertido de los nuevos supuestos sancionables contenidos en el artículo 81 ídem. / [...] Lo que se sanciona como falta es el incumplimiento de declarar con exactitud; infracción que se configura cuando se presenta la declaración ante la Administración Tributaria. El contribuyente que no se ajuste a lo dispuesto por la norma, como ocurrió en este caso, es objeto del procedimiento administrativo sancionador que debe seguir la Administración. Con lo anterior, a partir de la vigencia de la norma comprensiva de la conducta sancionable, lo actuado no es más que el castigar una falta sancionada por ley anterior, resultando inadmisibles las tesis de aplicación retroactiva de la ley con violación del principio de legalidad. Es decir, no se está ante un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada. Trata de la aplicación de una norma que crea una sanción, sin que con ello se contradiga el Derecho de la Constitución, en los términos que lo consideró el Ad quem. ...” Tal y como se resolvió en el precedente transcrito, y al no existir elementos que motiven una resolución diferente, no queda duda que, en este asunto, se está frente a la imposición de una sanción previamente establecida por la ley, con lo cual no se viola el principio de irretroactividad como lo consideró el Tribunal, y por ello, el quebranto que se alega. Lo actuado por la Administración es consecuencia de la presentación de una declaración inexacta, cuando ya tal proceder era sancionable.” (Énfasis añadido).

En el caso concreto, resulta de plena aplicación el criterio de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia reiterado en los votos arriba citados, habida cuenta que la Administración Tributaria de Puntarenas le impuso al demandado la sanción administrativa del artículo 81 del CNPT por las omisiones e inexactitudes determinadas en las declaraciones de los impuestos de la renta y general de ventas del período fiscal 1999. Además, consta a folio 17 del expediente administrativo que el demandado presentó la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 1999 hasta el 3 de enero de 2000, siendo que para ese momento ya estaba en vigencia la reforma introducida por la Ley 7900 al artículo 81 de cita, misma que entró a regir el 1º de octubre de 1999. Respecto al impuesto general sobre las ventas, la misma Administración Tributaria a folios 7 y 9 del expediente administrativo, aclara que la sanción se impone únicamente por el mes de setiembre de 1999, ya que el demandado presentó la declaración después del 1º de octubre de 1999, sin que conste en autos prueba en contrario, carga procesal que pesa sobre el contribuyente

(artículos 128 inciso d) y 145 del CNPT). En consecuencia, habiendo acreditado que las declaraciones de los impuestos de renta y general sobre las ventas fueron presentadas por el demandado con posterioridad al 1º de octubre de 1999, momento en que empezó a regir la Ley 7900, la aplicación del artículo 81 del CNPT por parte de la Administración Tributaria de Puntarenas se ajusta a derecho, por ser la norma vigente al momento de los hechos. Por las razones dadas, se rechaza el recurso de apelación y se confirma la sentencia de primera instancia impugnada en todos sus extremos.”

10. Cómputo y Plazo de la Prescripción

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

“VI. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Debe señalarse que en el sistema jurídico costarricense, el instituto de la prescripción denominada negativa o liberatoria, propende a la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. Como figura con eficacia preclusiva, permite el nacimiento de una nueva situación jurídica a partir del acaecimiento de ciertos presupuestos. Precisamente en esta línea, el artículo 35 del Código Normas y Procedimientos Tributarios establece la prescripción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria. Ahora bien, la prescripción depende, para su ocurrencia de tres factores básicos. Primero, el decurso del tiempo fijado por ley para el fenecimiento de un determinado derecho que el mismo Ordenamiento Jurídico otorga. Segundo, la inercia del titular del derecho de hacerlo valer dentro del espacio temporal dentro del cual el marco normativo le otorga tutela y, tercero, la defensa de la persona a favor de quien corre la prescripción negativa, de hacerla valer, mediante excepción. La concurrencia de los tres factores permite surgir el efecto liberatorio de la prescripción. Se trata de presupuestos concurrentes que de no estar, no podrán generar esa consecuencia extintiva para el acreedor y liberatoria para el deudor. Respecto de su fundamento ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia No. 000840-F-S1-2009, de las diez horas veinte minutos del trece de agosto de dos mil nueve, que *“... se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad,*

atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. ... En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas. ...” En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos No. 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y No. 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001, de esa misma Sala. En lo que interesa a este proceso, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula diferentes supuestos de prescripción según se trate de la fase determinativa o cobro del tributo (artículo 51), la potestad sancionadora tributaria (numeral 74) o del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas (ordinal 43). En lo que atañe a este proceso, interesa el plazo de prescripción que establece el artículo 51 del Código de Normas ya citado. Señala esa norma que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria así como para exigir el pago del tributo y sus intereses prescribe a los tres años. Asimismo, se extiende ese plazo a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Finalmente, indica la citada norma que las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado. Como complemento de lo anterior, el ordinal 52 del mismo Código dispone que el término de prescripción se debe contar desde el primero de

enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse. Por otra parte, al tratarse de plazos de prescripción, es claro que resultan aplicables a dicha relación, las causas interruptoras que fije el orden jurídico aplicable. En nuestro caso, el artículo 53 del Código de rito, regula las siguientes causas de interrupción de la prescripción: **a)** La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Aclara también que se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. También indica ese inciso indica que en los casos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 de ese Código. **b)** La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. **c)** El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. **d)** El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. **e)** La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. **f)** La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del mismo Código. Finalmente, dispone el numeral 53 ibídem que interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción. Debe señalarse que, para determinar si se ha producido o no la prescripción en cada caso, el juzgador ha de determinar el punto de partida del plazo prescriptivo y si han operado causas interruptoras o suspensivas de éste, lo que solo es desprendible del examen de los autos y de la ponderación objetiva y minuciosa de cada caso en particular.

VII. SOBRE EL CASO CONCRETO. En el presente asunto se ha tenido por acreditado que mediante Comunicación No. 1971000116547, de 28 de mayo de 2003, la Administración Tributaria de San José comunicó a la sociedad actora el inicio de actuaciones fiscalizadoras respecto del Impuesto General sobre las Ventas declarado en el período fiscal 2000. (*hecho no controvertido-folios 286 a 288 del expediente administrativo titulado Hojas de Trabajo*). Asimismo, que el 18 de febrero de 2004, la misma Administración Tributaria de San José comunicó a la demandante la ampliación de la actuación fiscalizadora No. 1971000116547, a efectos de incluir en esa investigación el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal 2000. (*Folios 284 y 285 del expediente administrativo titulado Hojas de Trabajo*). Finalmente, también se demostró que mediante traslado de cargos No. 275100051843 del 26 de marzo de 2004, se determinó una diferencia en el Impuesto sobre la Renta para el período fiscal 2000 por un monto de ₡ 20.935.194.00 (veinte millones novecientos treinta y cinco mil ciento noventa y cuatro colones exactos) en contra de la sociedad accionante. (*hecho no controvertido-folios 1 al 7 y 13 del expediente administrativo*

determinativo). Ese traslado de cargos fue impugnado por la demandante, sin embargo la Administración Tributaria, en resolución No. declaró mediante resolución No. DT-01-VR-1624-5, de las 12 horas 04 minutos del 31 de octubre de 2005, declaró sin lugar el citado remedio recursivo y confirmó el cobro determinado para el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal del año 2000 confirmado. Igual suerte corrieron el recurso de revocatoria y excepción de prescripción alegadas por la demandante, las que fueron declaradas sin lugar en resolución No. GE-AU-01-VR-937-09, de las 08 horas 14 minutos del 11 de junio de 2009. Ahora bien, el punto a dilucidar es si el ajuste al referido Impuesto sobre la Renta declarado por la demandante en el período fiscal del año 2000 corresponde a una actuación legítima en ejercicio de la potestad tributaria o si por el contrario, se trata de una acción que se encontraba ya prescrita. En lo medular, la argumentación de la parte actora se centra en que, conforme al numeral 52 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el plazo de prescripción para la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria correspondiente al período fiscal del año 2000 para el Impuesto sobre la Renta empezó a computarse el 1 de enero del 2001 y se completó el primero de enero del 2004, sin que ese lapso temporal se hubiera producido ningún acto interruptor de la prescripción. Ello toda vez que la ampliación de la actuación fiscalizadora tendente a incluir el período fiscal del año 2000 del referido Impuesto sobre la Renta en las actuaciones iniciadas en mayo del 2003 para el Impuesto General sobre las Ventas del mismo período 2000, les fue notificada hasta el 18 de febrero de 2004; siendo que a esa fecha ya había operado la prescripción para el citado tributo sobre utilidades. Por su parte, la defensa del Estado se centra en que, en el caso concreto, no existen dos actuaciones fiscalizadoras separadas, sino de una ampliación legítima de la primera para incluir el Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2000 en virtud de que se encontraron ventas omitidas que incidieron en las ganancias y utilidades declaradas por la empresa actora en ese período fiscal, lo que justificaba la continuidad de la fiscalización hacia el Impuesto sobre la Renta. Al constituir dichas actuaciones un todo integral no operó la prescripción alegada toda vez que había causa legal interruptora, a saber, la comunicación del inicio de las actuaciones notificada desde mayo del 2003. Analizados los distintos argumentos esbozados por las partes, este Tribunal comparte lo alegado por la sociedad accionante por los motivos que de seguido se exponen. Sin ninguna duda, el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado tiene raigambre constitucional y garantiza una serie de poderes tendentes, entre otros, a que la Administración Tributaria verifique y fiscalice el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales por parte de los contribuyentes. Dentro de esas potestades se encuentra la labor de fiscalización que comprende, entre otras, la comprobación y verificación de la información declarada o suministrada por los sujetos pasivos para determinar si se ajusta o no a lo dispuesto por las normas tributarias. Todo lo anterior permite a la Administración Tributaria constatar que la obligación tributaria haya sido determinada conforme a la realidad y capacidad

económica de cada contribuyente y a los distintos presupuestos subjetivos, objetivos, temporales que cada tributo exige; a la vez que permite combatir la evasión, prevenir y reprimir el fraude fiscal. Así, el ejercicio efectivo y eficiente de esas potestades permiten un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, lo que redundaría en una adecuada recaudación que permite al Estado recibir ingresos que sirvan para satisfacer las distintas necesidades e intereses públicos. Ahora bien, uno de esos actos de indagación lo constituye, precisamente, las actuaciones fiscalizadoras. Se trata de una conducta formal administrativa preparatoria que se notifica al sujeto a fiscalizar y cuyo objetivo es la obtención de información de relevancia tributaria que permita verificar el correcto cumplimiento de sus deberes formales o materiales. De conformidad con el artículo 67 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributarias el acto mediante el cual se inicien estas actuaciones debe indicar el nombre de los funcionarios encargados del estudio, el criterio o los criterios por los cuales fue seleccionado, los tributos y períodos a fiscalizar, registros y documentos que debe tener a disposición de los funcionarios y la fecha de su inicio. Dispone también la citada norma reglamentaria que las actuaciones fiscalizadoras pueden ampliarse respecto de los períodos e impuestos a investigar, siempre y cuando se notifique al sujeto pasivo fiscalizado los alcances concretos de tal ampliación. Asimismo, conforme ya fuera explicado en el Considerando anterior, el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios indica expresamente que la notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, constituye una causa interruptora de la prescripción. A la luz de todo lo expuesto, es criterio de este Tribunal que si bien es innegable la potestad de la Administración Tributaria de ampliar las actuaciones fiscalizadoras ya iniciadas a otros períodos fiscales e incluso a nuevos tributos, lo cierto es que cualquier ampliación en ese sentido debe darse dentro del plazo de prescripción de cada tributo en particular. Lo anterior toda vez que el instituto de la prescripción extintiva encuentra su fundamento en el Principio de Seguridad Jurídica, también de rango constitucional, y su finalidad es evitar la incertidumbre que supondría la protección indefinida de derechos que no se ejercen por el titular, ni se reconocen por parte del obligado. Desde esta perspectiva es claro que en ejercicio de la potestad tributaria y los deberes de fiscalización que el numeral 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios impone a la Administración, resulta legítimo ampliar las actuaciones fiscalizadoras a otros tributos, siempre y cuando el plazo para ejercer esa acción de fiscalización y determinar aquel tributo no haya prescrito. No otra cosa puede interpretarse de lo dispuesto en el artículo 51 del citado Código. Esto por cuanto al consumarse la prescripción por el transcurso del plazo sin que se haya configurado ninguna de las causas interruptivas previstas por el legislador, se crea una situación jurídica de certeza en favor del contribuyente, que opera como un límite al ejercicio de esas potestades de verificación y control. Si bien resulta evidente que ello podría incidir negativamente en la adecuada recaudación de

los tributos en el tanto, en virtud de que al acaecer la prescripción extintiva algunas obligaciones tributarias resultaran no satisfechas; lo cierto es que, en cumplimiento del Principio de Legalidad, ese efecto negativo podría evitarse si la Administración Tributaria ejerce, en tiempo y en forma eficiente, los poderes-deberes que el ordenamiento jurídico le ha impuesto en esta materia. A la luz del Principio de Seguridad Jurídica (se reitera, también de rango constitucional, al igual que la Potestad Tributaria) y del propio numeral 51 ya citado, el ejercicio de las potestades de fiscalización y la acción para determinar la obligación tributaria no es ilimitado. Por el contrario, se impone la necesidad de limitarlas temporalmente ante situaciones jurídicas concretas. A juicio de este Tribunal, la prescripción extintiva constituye un límites lógico, razonable y una exigencia de equidad, en las relaciones jurídico tributarias, en las que, por cuestiones de certeza y seguridad jurídica, el legislador expresamente dispuso que la acción para determinar la obligación tributaria (y por ende, el ejercicio de potestades de fiscalización tendentes a esa determinación) está expuesto a su fenecimiento por el decurso del tiempo, si la Administración Tributaria no las ha ejercitado en tiempo. En el caso concreto, de conformidad con lo dispuesto en el ordinal 51 del Código de Normas ya indicado el término de prescripción del período fiscal del año 2000 correspondiente al Impuesto sobre la Renta empezó a correr el 1 de enero del 2001 y se completó el 1 de enero de 2004. A partir de esa fecha, se configuró una situación de certeza para el contribuyente respecto de ese tributo y ese período; y en consecuencia, una imposibilidad legal de la Administración Tributaria para ejercer cualquier acción para determinar esa concreta obligación tributaria. Del elenco fáctico que se ha tenido por acreditado se desprende con claridad que a la sociedad accionante se le comunicó que las actuaciones fiscalizadoras iniciadas en mayo del 2003 (para el Impuesto General sobre las Ventas declarado en el período fiscal del año 2000) se ampliaban al Impuesto sobre la Renta declarado en el período fiscal correspondiente al año 2000 el 18 de febrero del 2004, esto es, cuando ya el plazo de prescripción para fiscalizar y determinar ese tributo y período fiscal, lamentablemente estaba prescrito. No comparte este Tribunal el argumento de la representante estatal en el sentido que, por tratarse de una ampliación, debe entenderse que el cómputo de la prescripción sobre los tributos fiscalizados no sobrevino por existir causa legal interruptora, a saber, la comunicación de inicio de actuaciones dictada en mayo del 2003. Si bien el ordinal 53 del mencionado Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula como una causas de interrupción de la prescripción la notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias, lo cierto es que esa norma debe interpretarse en forma armónica con el propio artículo 51 y el ordinal 52 del mismo cuerpo normativo, así como lo dispuesto en el numeral 67 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributarias. En este sentido, el párrafo final del artículo 51 citado, establece expresamente que las disposiciones contenidas en ese artículo, entiéndase los plazos de prescripción para determinar las obligaciones

tributarias, deben aplicarse a cada tributo por separado. Aunado a lo anterior, el artículo 67 del Reglamento mencionado exige que el acto mediante el cual se inician las actuaciones fiscalizadoras establezca expresamente el o los tributos y los períodos fiscales sobre los cuales se ejercerán esas potestades de verificación y control. Ello resulta necesario a efectos de brindar certeza al contribuyente respecto del ejercicio de potestades a las que va ser sometido. Por supuesto que ello no es óbice para que, en ejercicio del poder tributario que le es propio e incluso, como resultado de esas investigaciones, la Administración Tributaria pueda ampliar esa actuación fiscalizadora a otros períodos e incluso nuevos tributos, siempre y cuando éstos no hayan prescrito. En el subjúdice, según se ha señalado, la acción de la Administración para determinar el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal del año 2000 prescribió el 1 de enero de 2004, razón por la cual, después de esa fecha, esa obligación tributaria concreta se extinguió y no podría, ni siquiera por la vía de ampliación de una actuación fiscalizadora, pretenderse su cobro. Una interpretación armónica del ordenamiento jurídico tributario permite concluir que el acto de inicio de actuación fiscalizadora dictado en mayo del 2003 efectivamente se constituye en un acto interruptor de la prescripción únicamente respecto de la determinación del tributo y el período fiscal objeto de la investigación y que expresamente fuera indicado al contribuyente, esto es el Impuesto General sobre las Ventas declarado en el período fiscal del año 2000. Nótese que la acción para determinar el Impuesto sobre la Renta declarado por la empresa accionante en el año 2000 inicia efectivamente cuando ya había prescrito. Aceptar la tesis de la representación estatal implicaría en el fondo admitir la posibilidad de que la Administración pueda vía inicio o ampliación de actuaciones fiscalizadoras, determinar obligaciones tributarias ya prescritas, situación que este Tribunal no podría compartir en el tanto implicaría vaciar el contenido esencial del Principio Constitucional de Seguridad Jurídica. En este sentido, como bien ha indicado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia No. 001045-F-S1-2009, de las diez horas quince minutos del ocho de octubre de dos mil nueve "... *el plazo para que opere la prescripción se interrumpe solo cuando no ha transcurrido. Entender lo contrario, es decir, que el acreedor puede válidamente, una vez vencido, realizar algún acto de los contemplados por la normativa aplicable como interruptor, y así gozar de uno nuevo para cobrar su adeudo, implica un claro quebranto al principio de seguridad jurídica, fundamento del instituto de mérito. Ello por cuanto, a pesar de la inercia del titular del crédito, el deudor quedaría compelido a pagarlo a perpetuidad. La interrupción de la prescripción acontece dentro de los plazos respectivos. No se interrumpe la que ya pasó, sino lo que está pendiente.*" (En ese mismo sentido ver también el fallo de esa misma Sala, No 878, de las 10 horas 20 minutos del 17 de noviembre de 2005). En el caso concreto, se reitera que la acción para determinar la obligación tributaria principal correspondiente al período fiscal del año 2000 para el Impuesto sobre la Renta, se inició cuando se comunicó a la contribuyente la ampliación de las actualizaciones fiscalizadoras ya iniciadas, a ese tributo en específico.

Ello ocurrió el 18 de febrero de 2004, sea, cuando ya esa obligación estaba prescrita. No puede argumentarse como acto interruptor el inicio de esas actuaciones en el año 2003 toda vez que ello lo fue solo para el período fiscal del año 2000 del Impuesto General sobre las Ventas. Resulta ilegítimo pretender la aplicación retroactiva de esa causa interruptora porque implicaría dejar sin efecto una situación jurídica de certeza consolidada desde el primero de enero del 2004 en favor de la sociedad accionante. Pero además, llevaría admitir que el inicio de una actuación fiscalizadora para tributos y períodos fiscales concretos supone, persé y en forma automática, la interrupción del plazo de prescripción para la determinación y cobro de todas las obligaciones tributarias del contribuyente sometido a esas actuaciones de verificación y comprobación, lo que atenta contra el Principio de Seguridad Jurídica y desconoce lo establecido en el párrafo final del numeral 51 del Código de Normas ya indicado y el 67 del Reglamento General citado. De alguna manera el Estado pretende justificar su posición alegando una continuidad de la fiscalización ya que hasta que la actora aportó toda la documentación solicitada en diversas oportunidades para la comprobación de la correcta determinación del Impuesto General sobre las Ventas, se pudo comprobar que existieron ventas omitidas que incidían directamente sobre los ingresos declarados, razón por se hace necesario ampliar la fiscalización ya iniciada al Impuesto sobre la Renta de ese mismo período, sin solicitarle a la empresa que aportara información adicional. Ya se ha señalado que, a juicio de este Tribunal, en muchas ocasiones y en virtud de la información que los auditores tributarios obtienen en una actuación fiscalizadora concreta, resulta válido y muchas veces necesario ampliar esas actuaciones a nuevos tributos y períodos. Sin embargo, como bien lo señala la representación estatal al citar la resolución No. 4704-2005, dictada por la Sala Constitucional a las 15 horas del del 27 de abril de 2005, el ejercicio de esas potestades debe llevarse a cabo por los medios y procedimientos legales establecidos. Y es que la misma Sala Constitucional ha señalado, entre otras, en las resoluciones No. 13850-2008, de las 114 horas 37 minutos del 17 de setiembre de 2008 y la No. 14008-2008, de las 10 horas 17 minutos del 19 del mismo mes y año, que *"...La seguridad jurídica constituye un principio general del Derecho, que también puede conceptualizarse como la garantía de todo individuo, por la cual, tiene la certeza de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente, es decir, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, en tanto los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones. Desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de sus bienes le serán respetados; lo cual requiere de ciertas condiciones, tales como la organización judicial, el cuerpo de policía, las leyes, por lo que, desde el punto de vista objetivo, la seguridad jurídica equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública». Algunos institutos jurídicos no se entenderían sin referencia al principio de seguridad, pues aunque pueden provocar situaciones abiertamente injustas, son parte del ordenamiento*

jurídico. Tal es el caso de la prescripción. Sin apelar al principio de seguridad, sería injustificable que una situación irregular —el incumplimiento del deudor— se convierta en jurídicamente aceptable. Aunque beneficia al deudor, el instituto como tal no está diseñado para satisfacer sus intereses, sino el interés de la colectividad en evitar que situaciones litigiosas se prolonguen excesivamente. Por esta razón, no puede entenderse como un derecho, ni mucho menos como un derecho fundamental..."

En lo que interesa, es criterio de este órgano colegiado que conforme al texto de los numerales 51 y 52 del Código citado, el cómputo del plazo de prescripción no se condiciona a que la Administración tenga conocimiento del hecho generador, sino a que se verifique y surja la obligación de pago, independientemente del momento en que tal acontecimiento llegue a ser de dominio de la Administración. Se insiste, en el caso concreto ello ocurrió el primero de enero del 2004, sin que se demostrara la existencia de causa legal que interrumpiera ese plazo, según fuera indicado supra. En todo caso, debe tenerse presente que las causas de interrupción de la prescripción deben ser expresamente establecidas por la Ley. Como se explicó, en materia tributaria se regulan en el numeral 53 y dentro de ellas no se encuentra los requerimientos de información puros y simples que se formulen al propio contribuyente o a terceros. Desde esta perspectiva tampoco pueden tenerse como actos interruptores de la prescripción del período fiscal 2000 del Impuesto sobre la Renta, los requerimientos de información solicitados en la actuación fiscalizadora del período fiscal 2000 del Impuesto sobre las Ventas. Así las cosas, siendo que transcurrió el plazo de prescripción de tres años que establece el artículo 51 del CNPT, toda vez que del primero de enero de 2001 al primero de enero del 2004 la Administración Tributaria no ejerció la acción tendente a determinar el Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2000 a la sociedad accionante, es claro que al 18 de febrero de 2004, cuando se produce la ampliación de la actuación fiscalizadora tendente a verificar el correcto cumplimiento de esa obligación tributaria concreta, ya ésta se había extinguido. En este sentido, resulta válida la excepción de prescripción opuesta por la accionante en la vía administrativa y alegada en este proceso. De esta forma, se configuran los tres presupuestos exigidos para que se produzca la prescripción. Además, no se demostró que la Administración Tributaria haya interrumpido válidamente ese plazo de prescripción; toda vez que conforme fuera explicado, la actuación fiscalizadora para el período fiscal 2000 del Impuesto General sobre las Ventas notificada en mayo del 2003, no tiene efecto interruptor respecto de la obligación tributaria referida al Impuesto sobre la Renta de ese mismo período. Tampoco consta en autos que se haya configurado cualquiera otra de las causas interruptoras que enlista el artículo 53 del referido CNPT. En consecuencia, por tratarse de una obligación tributaria correspondiente a un período prescrito, y en virtud de la potestad que el artículo 182 de la Ley General de la Administración Pública otorga al juzgador para controlar y declarar, incluso de oficio, las infracciones

sustanciales relativas al sujeto, procedimiento y forma; debe declararse que la Administración estaba impedida para cobrar el ajuste que por ese concepto se determinó en ₡ 20.935.194.00 (veinte millones novecientos treinta y cinco mil ciento noventa y cuatro colones exactos) tanto en el traslado de cargos No. 275100051843, como en las resoluciones No. DT-01-VR-1624-5 y No. GE-AU-01-VR-937-09 ya indicadas. Por ende, en lo que es objeto de este proceso, resultan parcialmente nulas las resoluciones citadas únicamente en cuanto a la determinación del Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2000.”

11. Alcances de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo, con Relación al Impuesto de Ventas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]^{xii}

Voto de mayoría

“IV. Sobre lo apelado. Con independencia de los agravios que formula la parte recurrente, conviene identificar *a priori* el núcleo del presente juicio. El punto jurídico a resolver consiste en determinar si el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), al amparo de la regla contenida en el artículo 91 párrafo segundo de la Ley N° 7135, integrada con fundamento en la regla 155/4755, o de alguna otra aplicable, tiene poder para dimensionar la aplicación de la norma tributaria en el tiempo. Cabe acotar a dicha interrogante, que la intervención del TFA se produce como consecuencia de sendos recursos de revocatoria con apelación en subsidio con ocasión de los traslados de cargos de impuesto sobre las ventas (IGV) de los períodos 2000 a 2004. En el caso concreto el TFA mediante resolución 051-2007P confirmó la resolución recurrida DT-06-V-0177-2005, pero en cuanto al cobro del impuesto sobre las ventas, dimensionó su efecto a partir del mes de enero de 2005, es decir, declaró el deber de retener el IGV **ex nunc**: *"desde ahora hacia futuro"*, sin carácter retroactivo en disonancia con lo establecido en los traslados de cargos. El análisis del derecho positivo costarricense permite colegir que el TFA tiene como propósito (156/4755) conocer de las apelaciones contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29, 40, 43, 102, 119, 146, y en el párrafo final del artículo 168 de la Ley N° 4755, dentro de las que se encuentra contemplada la resolución DT-06-V-0177-2005 que fue la que condujo a la resolución 051-2007P cuya anulación -por lesiva al interés público- promueve aquí el Estado. Este TFA es un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, teniendo sus fallos la virtud de agotar la vía administrativa, acorde con lo establecido en la regla 158/4755, idéntica en cuanto interesa a lo establecido en el 149/4755 que es la versión original de dicha norma, que regía durante el inicio de los hechos que suscitan este juicio. Acorde con el 163/4755 (10 y 11/7535) el TFA debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento establecidas en las Leyes N° 4755

(Código de Normas y Procedimientos Tributarios), N° 6227 (Ley General de Administración Pública), Ley N° 3667 (Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y desde el 1º de enero de 2008 a la Ley N° 8508 -Código Procesal Contencioso Administrativo- en su lugar) y la Ley N° 7333 (Orgánica del Poder Judicial), en lo que sean aplicables de manera supletoria. Cabe destacar dentro del marco legal aplicable el artículo 181/6227 en cuanto a que el control que ejerce el TFA se encuentra limitado a la legalidad del acto, no a su conveniencia u oportunidad. Ante tal tesitura, la parte apelante reclama que la sentencia de primera instancia ha obviado en qué consiste la naturaleza del dimensionamiento acorde con el 132-4/6227 y que el *a quo* confunde el elemento subjetivo "*competencia*" con el elemento objetivo "*contenido*". El tema acerca del significado de la potestad de dimensionar la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, será analizado más adelante. En cuanto a la confusión conceptual que el apelante acusa del *ad quo*, en relación con la "competencia" y el "contenido", ciertamente la sentencia apelada es algo oscura, y confunde el sentido clásico de la competencia, considerado como un concepto del derecho procesal, con la noción de "*competencia funcional*" (vid 60-2/6227), que ciertamente sí se relaciona con el elemento sustancial "contenido" del acto administrativo. De la lectura de las consideraciones del *a quo* (básicamente el considerando VII visible a folio 125) se desprende con alguna facilidad que no delimita con la claridad debida cuándo discurre acerca de la competencia del TFA (ámbito objetivo de conocimiento), y cuando lo hace respecto de su "competencia funcional" (potestades legales particulares de ese órgano), que son cosa distinta. No obstante el agravio carece de la potencia pretendida, pues la clarificación de los conceptos no conduce a la conclusión de que el juez se haya equivocado y que exista agravio que reparar, al menos en relación con este tópico. Es claro que el *a quo* admite que el TFA tenía competencia para conocer del recurso, pero concluye que no tenía potestad, poder, o "*competencia funcional*", para dimensionar los efectos de su fallo, concluyendo en consecuencia que lo que no tiene el TFA es autoridad legal para resolver tal cual hizo, considerándolo disconforme con el ordenamiento jurídico. Ciertamente no existe vicio de incompetencia en el acto declarado lesivo, pero como el *a quo* no asentó su fallo en dicha circunstancia, el agravio deviene inconducente. En relación con las consideraciones que el apelante apoya en las normas 7 y 181 de la Ley N° 6227, el Tribunal se encuentra de acuerdo con su paráfrasis mas no con las conclusiones que extrae e interpreta el recurrente de ella. No es cierto, que por la forma en que resolvió, el TFA lo haya hecho solo por **razones de legalidad**, como aduce la parte recurrente. Acorde con la teoría del acto administrativo, que consagra con singular acierto la Ley N° 6227, son los **elementos formales** del acto administrativo los que son susceptibles de control de mera legalidad (sujeto, procedimiento y forma), mientras que los **elementos sustanciales** (motivo, contenido y fin) justifican un control jurisdiccional de discrecionalidad administrativa (básicamente oportunidad y conveniencia). Es decir, que las razones de control de legalidad atañen al sujeto, al

procedimiento, y a la forma del acto administrativo, mientras que el control de discrecionalidad atañe al motivo, el contenido y fin del acto. Es evidente que la resolución del TFA declarada lesiva, lo que decidió fue una modificación en el elemento "**contenido**" de los actos impositivos (se trataba de una impugnación plural), limitando, o "dimensionando su efecto" , lo que resolvió fijando la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, con carácter *ex nunc*, a contrapelo de lo que se estableció en sede administrativa, por lo que el control que ejerció, lo fue claramente de discrecionalidad -sin tener arbitrio para ello- y no de legalidad, de ahí la nulidad absoluta de la resolución declarada lesiva. No existe duda, acorde con lo dispuesto en el 181/6227 que el TFA intervino en virtud de recurso administrativo, pero no es cierto que haya revisado solo la legalidad del acto, ni que haya decidido dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente. Esto con independencia de que se hubiese resuelto mediante la aplicación de una norma invocada o no en el recurso. Sabido es que al contrario del proceso jurisdiccional común (formal y dispositivo), el procedimiento administrativo es antiformalista y oficialista en tanto que el propósito del procedimiento es la búsqueda de la verdad real (opuesto al proceso jurisdiccional común en que interesa solo la verdad formal aportada por las partes). No obstante, en materia de recursos administrativos rige el principio dispositivo, según el cual, el contralor administrativo, debe resolver los recursos "*dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente*", so pena de incurrir en nulidad por vicios de *ultra petita* o *extra petita*. Pero como el Juez conoce el derecho (*iura novit curia*) esa misma regla 181/6227 dispone que el contralor podrá aplicar una norma no invocada en el recurso. En el caso de marras encontramos que el TFA dispuso un dimensionamiento de los efectos de su fallo, que no fueron solicitados de tal manera por el recurrente (no se hizo prueba al respecto, por lo que no existe certeza en cuanto a dicho punto), con lo que claramente se extralimitó en sus facultades legales, que son de contralor de legalidad, es decir, de la mera confrontación del sujeto, el procedimiento y la forma del acto impugnado, con la letra de la ley y con total independencia de ulteriores consideraciones en cuanto a los elementos discrecionales del acto recurrido, que no son competencia suya. Por otra parte, la posibilidad de que el contralor administrativo tenga capacidad para resolver el recurso mediante la utilización de una norma no invocada, no resulta excepcional en consideración del interés público que prima en la actividad administrativa (artículos 4, 8, 16, y concordantes de la Ley Nº 6227) y de la adecuada concepción del justiciero administrativo, que por analogía al juez en sentido propio, conoce el derecho (*iura novit curia*), y sin salirse de las alegaciones aportadas por las partes, debe resolver la controversia con la norma imperativa que mejor resuelva el asunto, con independencia de que haya sido obviada por las partes. Lo que no resulta admisible bajo ninguna circunstancia, es que un contralor de mera legalidad, a su antojo se atribuya facultades legales muy particulares, propias de un juez declarativo y pleno, como ocurre en el caso de marras, en que el TFA, juez de legalidad, decide arrogarse atribuciones de juez

plenario declarativo, modificando un acto administrativo impositivo, lo que entraña un análisis de oportunidad, conveniencia y discrecionalidad -cosa que tiene vedada-, y además invocando una norma que no le resulta aplicable bajo ninguna circunstancia admisible por nuestro ordenamiento jurídico. El artículo 91/7135 no admite mayor interpretación en cuanto a su ámbito material: cabe el dimensionamiento aludido ahí, sólo en cuanto a la sentencia constitucional de anulación, sentencia que sólo puede dictar la Sala Constitucional, por ser nuestro sistema de control de constitucionalidad claramente de tipo concentrado. No puede el TFA aplicar dicha norma, porque en primer lugar entraña una variación ilegal en su propósito administrativo: siendo contralor de legalidad, estaría ejerciendo control discrecional de oportunidad y conveniencia además en claro perjuicio del fisco. En segundo lugar, no puede integrarse dicha norma al procedimiento administrativo de los recursos que conoce el TFA porque esa regla 91/7135 pertenece con exclusividad a la configuración de la Justicia Constitucional, que por demás tiene una naturaleza jurisdiccional muy particular y no administrativa, cuando las normas de integración del sistema en que opera el TFA (155/4755) no admite tan excepcional incremento de su poder decisorio, que se extralimita respecto la mera legalidad, cual es su cometido. Dicha norma no contempla bajo ninguna circunstancia la incorporación de la Ley Nº 7135, admitiendo apenas sólo en materia de procedimiento y a falta de norma expresa en este Código, las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate. Es evidente de la lectura del 155/4755 que la incorporación de una norma de naturaleza sustantiva (91/7135) que establece el poder de dimensionar los efectos de una declaratoria de inconstitucional, es absolutamente imposible, porque entre otras cosas, no regula el procedimiento, regula el modo en que el Juez Constitucional puede dictar sus fallos, lo cual hace esta norma de una manera muy excepcional y particular. Tampoco las normas sustantivas de la Ley 6227 pueden ser incorporadas aquí, pues el 155/4755 lo que preve es la integración del procedimiento a falta de norma expresa en la Ley Nº 4755, por lo que pierden sustento las alegaciones de que resulta aplicable el dimensionamiento en manos del TFA como consecuencia de lo establecido en la norma 132.4/6227, que por cierto, alude a los elementos "**contenido**" y "**fin**" del acto administrativo, que como ya se ha dicho son **elementos de naturaleza sustancial** y por ende excluidos del control de mera legalidad, que es el único que ejerce el TFA; por lo que las alegaciones en ésta dirección son inconducentes. En tercer lugar, la apropiación por parte del TFA de las atribuciones que establece la Ley 7135 en su artículo 91 solo a la Sala Constitucional en cuanto al dimensionamiento de los efectos de sus sentencias, entraña una seria violación al principio de reserva legal tributaria, en concreto el artículo 5 de la Ley 4755 que dispone que solo la ley puede: **a)** crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; **b)** otorgar exenciones, reducciones o beneficios; **c)** Establecer privilegios, preferencias y

garantías para los créditos tributarios; y **d) regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.** Es evidente que la resolución cuya lesividad declaró el Estado, y cuya nulidad promueve aquí, tuvo un nefasto efecto sobre el fisco, perdonando de hecho (y a contrapelo del derecho) un crédito tributario que además obedecía a un tipo de impuesto del que la demandada sólo debía actuar como **agente de retención**, lo que incrementa el repudio que suscita la resolución impugnada, pues con independencia de las dudas que tuviese la propia Administración Tributaria, lo que no justifica nunca el modo en que se resolvió el asunto, si el agente de retención, por el tipo de actividad económica que ejercía, tenía dudas acerca de si debía o no retener el impuesto sobre las ventas, tenía el deber formal de consultar a la Administración Tributaria (18, 20 y 119 de la Ley Nº 4755), total, el dinero a recaudar no afectaba en absoluto su situación financiera, pues era dinero ajeno, por lo que la prudencia indica con meridiana claridad que resultaba más conveniente consultar que exponerse a pagar del propio peculio el monto que no se retuviese en forma oportuna (Art. 24/4755). Ciertamente lo que el TFA resolvió equivalía en la práctica a una exención por vía no autorizada. Esta última consideración descarta la afirmación del escrito de expresión de agravios, en que se dice que el "contribuyente" (sic) (pues la demandada es "responsable tributaria", no contribuyente) puede tomar la decisión de no cobrar el impuesto hasta que la Administración Tributaria determine con certidumbre la incidencia de la obligación tributaria, pues en materia impositiva la duda del administrado, ya sea contribuyente o agente retenedor, es inadmisibles: si duda, debe consultar, de lo contrario se expone a las consecuencias de no haber retenido los tributos que debió retener, cosa que ocurre en el sub lite. El análisis de los artículos que sigue invocando el recurrente (132.4 de la Ley Nº 6227; 6, 7 y 8 de la Ley Nº 4755, artículo 11 de la Ley Nº 63 (principio de equidad) y 3 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria) demuestra que carecen de efecto sobre lo resuelto, pues el TFA, ejercía -respecto del recurso- únicamente control de legalidad, por lo que no le competía el análisis de los principios jurídicos aplicados en el elemento "contenido" del acto administrativo tributario recurrido. La valoración de la equidad, o de cualquier otro principio, en los actos recurridos, sencillamente no le competía, tan solo el análisis de la concordancia de los elementos "**sujeto**", "**procedimiento**" y "**forma**" de los actos recurridos, con la letra de la ley, acorde con las alegaciones de las partes y sin impedimento de resolver lo que correspondiera haciendo invocación de una norma no alegada previamente. La circunstancia de que casos análogos en que el TFA "*dimensionó*" los efectos de su fallo, se hayan consolidado, cosa que no se acredita y que por la sustancia resulta discutible, no es un motivo de agravio admisible aquí, pues la ilegalidad de dicho proceder no genera derechos, amén de que en la más benevolente de las hipótesis, semejante costumbre sería **contra legem** y por ende incapaz de vincular sus efectos en casos distintos. La existencia de resoluciones y sentencias contradictorias es una realidad cruda y angustiante, mas inevitable. Mostrándose tales sentencias contradictorias como una

aporía del ordenamiento jurídico, constituyen apenas un epifenómeno del principio dispositivo, pues si una mala sentencia no es recurrida en tiempo y forma, cobra firmeza, primando aquí el valor de la seguridad jurídica por sobre el valor de la justicia y de la isonomía. Por otra parte es natural que el cambio generacional y la evolución de los conceptos jurídicos produzca etapas de fricción, mientras se asientan nuevas concepciones, ello mientras no se instauren legalmente recursos en unidad de la doctrina (o de la Ley), de los cuales ya empezamos a encontrar manifestación en nuestro derecho positivo. (V.g. 153/8508). Acorde con lo expuesto, ni el TFA ejerció un control de legalidad en el acto recurrido, sino que ejerció uno de discrecionalidad, cosa que tenía vedada y que conduce a su nulidad; ni tiene el TFA arbitrio legal suficiente para "dimensionar" en el tiempo los efectos de la norma tributaria, razón por la cual no existe agravio que reparar, por lo que procede rechazar el recurso y confirmar la sentencia apelada.”

12. Concepto y Alcances de Impuesto General sobre las Ventas

[Sala Primera]^{xiii}

Voto de mayoría

“III. Generalidades sobre el crédito fiscal en el impuesto general sobre las ventas. Sin entrar en el análisis específico de las particularidades propias del impuesto sobre las ventas, es importante mencionar que consiste en un tributo que grava el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de determinados servicios. La estructura del impuesto parte de la existencia de cadenas productivas, en donde quien produce un bien o presta un servicio, tiene uno o varios proveedores de los cuales adquiere los insumos necesarios para su actividad, que son, a su vez, productos finales respecto de quien los manufactura. Como consecuencia de lo anterior, lo que se grava es el valor incorporado en cada una de las etapas de ese proceso, el cual se materializa con la venta del bien o servicio resultante de la conjugación de los factores de producción (materia prima, capital, mano de obra). Dentro de esta secuencia, el producto final de un sujeto es adquirido por otro como insumo, quien le va a agregar un determinado valor. Así, en cada una de estas transacciones, en caso que se de el hecho generador del tributo en comentario, se deberá hacer el pago respectivo. Por la lógica expuesta en cuanto al objeto del impuesto, se desprende que este recae, exclusivamente, sobre lo incorporado a la materia prima adquirida, de forma tal que éste –el valor agregado- constituye la base sobre la cual debe tributar el contribuyente. En este punto, cabe destacar que, por una ficción legal, el contribuyente es quien realiza la venta, a pesar de que el objeto del tributo es el consumo, y quien efectúa, en última instancia y en forma sustantiva el pago, es el consumidor final. Se da, así, una repercusión de la cuota tributaria sobre este. Ahora bien, ante la incerteza de en qué momento un sujeto será el consumidor final, a todas las transacciones se les aplica,

por disposición legal, la misma tarifa, por lo que, para paliar que se grave dos veces el mismo valor, la ley dispone que el impuesto de ventas pagado al momento de adquirir la materia prima y la maquinaria utilizadas para la producción de los bienes, se considera como parte de la fórmula mediante la cual se determina el monto que debe ser pagado al Fisco, esto es, se trata de un crédito fiscal. En este sentido, el numeral 14 de la Ley no. 6826 (Ley del Impuesto General sobre las Ventas) dispone, en el primer párrafo: *“El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.”* De esta forma se evita un enriquecimiento indebido por parte del Estado, quien recibe el monto correspondiente calculado sobre el valor del producto final. Cabe destacar que esta característica en la determinación del impuesto hace que no sea un impuesto sobre las transacciones, modelo en el cual la operación matemática a que se ha hecho referencia carecería de sentido. Ahora bien, en lo que se refiere específicamente al crédito fiscal, la norma en comentario dispone que este *“se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente, [...] y sobre las primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados en la producción del bien o la prestación de servicios gravados”* En caso de que el crédito sea mayor que el débito (el cual se determina aplicando la tarifa del impuesto sobre el total de ventas gravadas), entonces el monto resultante constituye un saldo a favor de quien realizó el pago. La misma solución aplica cuando se trata de bienes exentos. En este caso, al no existir un débito contra el cual pueda ser aplicado el crédito fiscal, los montos pagados pueden ser utilizados como una deducción en el pago de otros tributos, esto es, respecto de la cuota. Ahora bien, para evitar un pago indebido, resulta fundamental que este se haya realizado con recursos propios, provenientes de la operación que realiza el contribuyente, el cual debe estar debidamente registrado contablemente y ser demostrado ante la Administración Tributaria. Es importante destacar que lo anterior es distinto a que el contribuyente tenga que demostrar que no lo trasladó al contribuyente vía precio, exigencia que no encuentra respaldo en las disposiciones tributarias aplicables. Si bien la procedencia del reclamo se encuentra supeditada a que el crédito fiscal tenga sustento en el pago efectivo del impuesto a otros contribuyentes, según lo ya indicado, este es un rubro que forma parte de los costos generales de operación de cualquier comerciante (concepto que no debe equipararse a gasto deducible). Por lo anterior, debe ser contemplado para efectos de determinar la utilidad real (no contable) de la empresa, lo que se refleja, necesariamente, en el precio. Claro está, si la Administración Tributaria determina, mediante prueba técnica idónea, que el rubro en cuestión fue trasladado al consumidor, se encuentra facultada para rechazar la gestión correspondiente, por no haber sido asumido, directamente, por el contribuyente, siendo parte de su carga probatoria.”

13. Impuesto de las Ventas: Naturaleza y Hecho Genrador

[Sala Primera]^{xiv}

Voto de mayoría:

“IV. El meollo de lo alegado por el señor Procurador consiste en la indebida interpretación del numeral 22 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, número 7210 del 23 de noviembre de 1990. Ello por cuanto, según indica, es erróneo considerar que las empresas beneficiarias de ese régimen, cuando introducen sus bienes o mercancías en el mercado nacional, cancelen el impuesto sobre las ventas, pues quien lo paga es la persona física o jurídica nacional que los adquiere. En consecuencia, la demandada no puede efectuar deducciones por supuestos créditos de ese tributo a su favor al no haberse producido, ya que sus productos se consideran importados por el consumidor nacional. Por ende, tampoco puede inscribirse como contribuyente. En relación con lo anterior, esta Sala, luego de analizar la normativa aplicable al sub júdice, arriba a una conclusión similar a la sustentada por el Ad quem: las empresas amparadas al régimen de zona franca, aunque de manera excepcional, y bajo ciertas condiciones, realizan ventas en el territorio nacional, por lo que son contribuyentes del impuesto general sobre las ventas, quedando, por consiguiente, habilitadas para solicitar su inscripción como tales en el registro respectivo, a efecto de poder aplicar los créditos de ese tributo. Esto, en acatamiento del principio de linaje constitucional de trato igualitario respecto del importador nacional, en virtud de no existir norma expresa en la Ley 7210, que prevea tal situación. Al respecto, es menester apuntar que el susodicho impuesto tiene como característica el ser polifásico. Es decir, se cobra en cada una de las etapas de comercialización del bien o mercancía tocante al valor agregado o añadido. En otras palabras, se aplica a la diferencia de valor obtenido para cada uno de los factores económicos que intervienen en la importación, comercialización, distribución y venta del bien. Esta Sala, en cuanto a tal tributo, en la sentencia 861 de las 11 horas 25 minutos del 23 de noviembre del 2007, en lo de interés, señaló:

“III. Del impuesto sobre las ventas. Generalidades. El Impuesto General sobre las Ventas, creado mediante Ley no. 6826 del 8 de noviembre de 1982, establece un gravamen sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de una serie de servicios que se definen en el numeral primero de esa legislación. Se trata de un tributo general en el caso de las ventas de mercancías y específico en los servicios. Tiene por fin gravar operaciones realizadas en el territorio nacional destinadas al uso o consumo en el mercado interno. El hecho generador del tributo surge entre de (sic) varios supuestos, de la siguiente manera: a) en la venta de mercancías, con la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero; b) en las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda; c) en la prestación de servicios,

con la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero; ch) en el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa y d) en las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso (artículo 3). Desde este plano, el sujeto pasivo será toda aquella persona física o jurídica, de derecho o de hecho, pública o privada, que realice ventas o presten determinados servicios en forma habitual, así como quienes realicen importaciones o internaciones de bienes. La tarifa del gravamen es de un 13%. ...”Lo subrayado no es del original).

V. Dentro de esta línea de pensamiento, el numeral primero de la Ley de Régimen de Zonas Francas, en lo de interés, dispone:

“ARTÍCULO 1. El Régimen de Zonas Francas es el conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, siempre y cuando cumplan los demás requisitos y las obligaciones establecidos en esta ley y sus reglamentos. El reglamento determinará qué se entenderá por inversiones nuevas en el país. Las empresas beneficiadas con este Régimen se dedicarán a la manipulación, el procesamiento, la manufactura, la producción, la reparación y el mantenimiento de bienes y la prestación de servicios destinados a la exportación o reexportación, excepto lo previsto en los artículos 22 y 24 de esta ley. El lugar donde se establezca un grupo de empresas beneficiadas con este Régimen, se denomina "zona franca" y será un área delimitada, sin población residente, autorizada por el Poder Ejecutivo para funcionar como tal. ...(Lo subrayado es suplido). De esta disposición se determina que la zona franca es un régimen especial, que obedece a un instrumento de política económica del Estado, concebido para incentivar la producción, aumentando las exportaciones. Precisamente, los beneficios dispuestos en dicha Ley se reconocen en la medida en que las empresas exporten, contribuyendo con ello, de manera positiva, con la situación económica, comercial y monetaria del país. No obstante, esa norma prevé la excepción. Para esta lite, interesa lo dispuesto en el canon 22 ibídem: “Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, salvo las indicadas en el inciso b) del artículo 17, podrán introducir en el territorio aduanero nacional hasta un veinticinco por ciento (25%) de sus ventas totales, previo cumplimiento de los requisitos señalados en el reglamento de esta ley. En el caso de las empresas indicadas en el inciso c) del artículo 17 el porcentaje máximo será del cincuenta por ciento (50%). / A los bienes y servicios que se introduzcan en el mercado nacional les serán aplicables los tributos y procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. Además, el porcentaje de exoneración de los tributos sobre importación de maquinaria, equipo y materias primas y los tributos sobre utilidades se reducirá en la misma proporción que represente el valor de los bienes y servicios introducidos en el territorio aduanero nacional, en relación con el valor total de las ventas y los servicios de la empresa, conforme al reglamento de esta ley. (Así reformado por el artículo 1º,

inciso i), de la ley No.7830 de 22 de setiembre de 1998).” (Lo subrayado es suplido). Por territorio aduanero nacional, debe entenderse, de conformidad con el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, número 7557 del 20 de octubre de 1995, “... *el ámbito terrestre, acuático y aéreo en los cuales el Estado de Costa Rica ejerce la soberanía completa y exclusiva. ...*” Es diáfano el precepto de la Ley de Régimen de Zonas Francas, en el sentido de que, como excepción, las empresas acogidas a ese régimen (excepto las señaladas en el inciso b) del numeral 17, sea las compañías comerciales de exportación no productoras, que simplemente manipulan, reempacan o redistribuyen mercaderías no tradicionales y productos para la exportación o reexportación) están autorizadas a introducir en el mercado nacional, dependiendo del caso, hasta un 25% ó un 50% de sus ventas totales, reduciéndoseles, en esa misma proporción, los beneficios de que gozan. A esas transacciones locales se les aplican los tributos y procedimientos aduaneros propios de cualquier importación. Esto resulta relevante para esta lite, pues implica que la empresa beneficiaria de la zona franca, contrario a la afirmado por el casacionista, al ser ella la que introduce y vende sus mercancías o servicios en el territorio aduanero nacional, está obligada a reconocer los impuestos internos respectivos, entre ellos el de ventas (el cual, dicho sea de paso, debe cancelarse tanto en la fase de importación, cuanto en la de venta local, conforme se expuso en el considerando anterior), aplicándose, por tanto, las disposiciones de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, número 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas. Los numerales 2, 3 y 4 de esa legislación, en lo de interés, disponen:

“Artículo 2 Venta. *Para los fines de esta Ley se entiende por venta: a) La transferencia del dominio de mercaderías./ b) La importación de mercancías en el territorio nacional.*

... Artículo 3 Hecho generador. *El hecho generador del impuesto ocurre: a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero./ b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. ... Artículo 4 Contribuyentes y declarante.-*

Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto. Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta ley. ... Al amparo de esas normas, las empresas acogidas al régimen de zona franca, cuando excepcionalmente introduzcan y efectúen ventas locales de sus bienes o servicios –de conformidad con el numeral 22 de la Ley número 7210 antes transcrito-, están obligadas a cancelar, como cualquier importador tradicional, entre otros, el impuesto sobre las ventas. Así lo entendió la Dirección General de Tributación en el oficio DGT-1086-03 del 25 de agosto del 2003 (folio 3 del expediente administrativo), al indicar: **“III- CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL.../ Por**

otro lado, es menester de ésta (sic) Dirección, referirse a la ficción jurídica que se origina por las ventas que realizan, las empresas ubicadas en el régimen de zonas francas, a las empresas ubicadas en el territorio nacional. ... / En consecuencia, la venta en el mercado local por parte de la empresa de zona franca debe asimilarse a una importación definitiva. / El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas No. 6826 y sus reformas, establece que se entiende por ventas: / “La importación o internación de mercancías en el territorio nacional” / En esta dirección, si las ventas al mercado local por parte de empresas ubicadas en las zonas francas se asimilan a una importación definitiva, sin lugar a dudas se trata de una venta conforme al artículo 2 citado, surgiendo el hecho generador conforme al artículo 3 del mismo texto legal “en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero según corresponda”. / De esta forma, quién (sic) importa y paga el impuesto sobre las ventas, tiene a su vez, el derecho de acreditarse lo pagado a nivel de aduanas, dado que ello se desprende de los artículos 1, 2 y 14 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, y el 21 del Reglamento respectivo. / Sin embargo, no procede para las empresas, ubicadas en el Régimen de Zonas Francas, la aplicación de créditos fiscales en el impuesto sobre las ventas, producto de la liquidación del impuesto de ventas a que está obligada como consecuencia de la realización de ventas locales, de conformidad con los artículos 22 de la Ley del Régimen de Zona Franca N° 7210 y del 55 al 57 del Reglamento a la Ley del Régimen de Zona Franca, Decreto N° 29606-H- COMEX, dado que no existe norma legal que autorice este procedimiento. / Por otro lado, y aunado a lo anterior, no procede inscribirse como contribuyente del impuesto sobre las ventas, a la empresa ubicada en zona franca, que en el presente caso, es ALCOA CSI DE CENTROAMÉRICA, S.A.” (Lo subrayado es suplido). Es decir, el criterio de la Dirección General de Tributación de rechazar la aplicación de créditos fiscales del indicado tributo, respecto de las ventas locales que las empresas amparadas al régimen de zona franca efectúen, se basa en la inexistencia de normativa legal que así lo permita, no en que esas compañías no paguen ese tributo, respecto de lo cual, por el contrario, se acepta expresamente que están obligadas a cancelarlo. Incluso, la propia Procuraduría General de la República, en los dictámenes C-314-2000 del 21 de diciembre del 2000 y C-58-2004 del 18 de febrero del 2004, reconoció el deber de las empresas beneficiarias del susodicho régimen, de cancelar todos los tributos nacionales –incluido, por supuesto, el general sobre las ventas-, además de cumplir con los procedimientos aduaneros, como si se tratara de importaciones tradicionales, debido a la introducción y venta, en el territorio aduanero nacional, de sus bienes y servicios.

VI. En conclusión: las empresas amparadas al régimen de zona franca, cuando de manera excepcional y dentro de los porcentajes y previsiones establecidos en la Ley y el Reglamento, introduzcan en el territorio aduanero nacional sus bienes y servicios, son contribuyentes del impuesto general sobre las ventas. Por ello, en aplicación del principio constitucional de igualdad (artículo 33 de la Constitución Política, debido a la

inexistencia de norma legal), no existe razón por la cual deba dárseles un tratamiento distinto al de los importadores tradicionales. Ergo, tienen derecho a inscribirse como tales para que se les puedan aplicar los créditos correspondientes (artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas). Al haberse entendido de esta manera, no incurrieron los juzgadores de segunda instancia en el quebranto legal apuntado por el señor Procurador.”

14. Impuesto General sobre las Ventas y los Principios Tributarios

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^{xv}

Voto de mayoría

“V. Para iniciar el análisis debe tenerse claro que en términos generales, y a modo de preámbulo explicativo, que *“(…) El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar…”* (Ver entre otras, sentencia número 000446-F-01, de la Sala Primera de la Corte, de 15 horas del 20 de junio de 2001). Como se observa, se busca repartir las ineludibles obligaciones de los ciudadanos, en el sostenimiento de la propia estructura legítima de poder, con los consecuentes beneficios – al menos en el plano teórico-, de la existencia de tal andamiaje, conocido como Administración Pública. Eso sí, también es clara la definición citada, en cuanto a que esta obligación de las personas tanto físicas como jurídicas, debe de obedecer, en forma proporcional, a una sucesión de características tanto subjetivas como objetivas, de manera tal que permita a cada quien sobrevivir dignamente, sin desatender la obligación de tributar, y considerando situaciones tales como ocupaciones, capacidad de pago, ingresos reales, etc. Para que la obligación impositiva se encuentre conforme a la Constitución Política y el resto de la normativa imperante, debe sujetarse a una serie de principios o reglas genéricas, a fin de reputar su legitimidad. Se tiene entonces, que *“(…) Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión*

de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto... el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Es así como se derivan los principios del Derecho Tributario la reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en virtud de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (...)" (Sala Constitucional, número 2001-10153, de 14 horas 44 minutos del 10 de octubre de 2001).-

VI.- En el presente asunto, la Administración Tributaria, en las resoluciones impugnadas, determinó que el señor Vicente c.c. William Castillo Maroto, había ejercido en forma clara y efectiva la compra y venta de carnada para pesca, y en tal actividad había "movilizado" tales cantidades de producto, que es su deber cancelar las sumas detalladas en el hecho probado número 1.-

. Ahora bien, el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios determina en su artículo 11, el concepto de obligación tributaria, estableciendo que ella " (...) surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". Igualmente aclara a quién se considera como sujeto pasivo de la citada obligación, a saber la persona –física o jurídica- que debe de dar cabal cumplimiento con la prestación tributaria, sea por ser determinado como contribuyente o como responsable, entendido el primero el obligado por deuda propia (Cfr. artículo 17), y respecto del segundo, a aquel que la ley lo compele a cumplir con una deuda ajena. Para que la obligación tributaria sea exigible en forma legítima, debe verificarse indubitablemente el hecho generador, sea "(...) el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación". (artículo 31 íbid.), y una vez cumplido tal requisito esencial, es deber del contribuyente

o del responsable, según sea el caso específico y pertinente, hacer el debido pago del tributo (artículo 36), so pena de realizarse el cobro, en caso de no pagarse voluntariamente en el plazo, montos y forma establecidas, por la vía administrativa y/o judicial, en vista de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que, en principio cobijan los actos administrativos válidos.-

VII.- Al accionante se le cobraron dos impuestos específicos, que se le reputaron como no cancelados, a saber, el de ventas y el de la renta, en los períodos que van ente los años mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete, específicamente, hasta le exención del pago de estas cargas, al calamar, según el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 26601- H del 21 de noviembre de 1997, que reformó el **Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas**. Para ser sujeto pasivo del Impuesto sobre las Ventas, mismo que se aplica sobre el valor agregado de éstas (artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas), se determina en el ordinal 4 de la citada norma que *“Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto. Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley. Además, son declarantes de este impuesto las personas, físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones”*. En cuanto al denominado hecho generador del impuesto, el mismo se presenta: *“...a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero. b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero. (Así reformado por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1º de agosto de 1995) ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa. d) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso(...)”*, y ratificado por el numeral 3 del Reglamento de **la Ley de Impuesto General sobre las Ventas**. **Bajo esta perspectiva, debe** entenderse el concepto de venta, para los efectos pertinentes como *“(...) a) La transferencia del dominio de mercaderías. b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional. c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra. (Así reformado por el artículo 20 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1º de agosto de 1995) (Interpretado por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389 del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento con opción de compra", para todos los fines tributarios debe*

entenderse referida al arrendamiento tributario) ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente. d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior. e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes” (Artículo 2 de la precitada ley). Respecto del otro impuesto, es el que se cobra sobre las denominadas rentas, o utilidades que generen las actividades lucrativas de una persona determinada, obtenidas en el territorio nacional en el año fiscal (artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2 y 3 del Reglamento). Con relación a quienes deben tributar en este sentido, aclara el numeral 2 de la ley citada: “Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país: a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país. b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica. c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas. d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país. e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos. f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal. g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento. h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley número 7044, de 29 de setiembre de 1986 (...).” Es entonces, dentro de este marco normativo, que se analiza la situación sometida a examen.-

VIII.- El punto focal de la controversia, está precisamente en las labores que ejecutaba el aquí actor, ya que como se planteó, la Administración Tributaria determinó, que el señor Castillo Maroto ejercía como vendedor directo de carnada para pesca, comprándola a la empresa Semtec, para después ofrecerla a diversos clientes suyos, y que al realizar tales negociaciones debió reportarse ante la oficina respectiva para que se le fijase el impuesto o impuestos a pagar, lo que no hizo, y por ende se le calculó la obligación con base en las pruebas recabadas, y la presunción que se detalla en el expediente administrativo, insistiendo el accionante, que es un simple intermediario entre aquella sociedad y los grupos de pescadores que necesitaban de la carnada para su faenas; limitándose su labor, a conseguirles los permisos, exenciones y el contacto con la compañía que importa las carnadas, de manera tal que una vez realizado lo anterior, se traía el calamar –para carnada-, y se endosaban las pólizas aduanales al cliente o interesado, una vez pagado lo correspondiente, sin ser él vendedor de la mercadería, ya que si bien vendió alguna cantidad de carnada en forma individual, no fue en la cantidad que se imputa, ya que se pescó en forma artesanal, ofreciéndose como carnada fresca, y repartiendo las ganancias con la tripulación de la embarcación arrendada. De la revisión de todo el elemento probatorio aportado, y con base en el citado principio de verdad real y la sana crítica, tal y como lo ordena el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, estima este cuerpo colegiado que no es sustentable la tesis del Estado. En primer término, se consideran las tan discutidas manifestaciones de la representación legal de Semtec, descartadas casi a priori por parte de la representación estatal, tanto en la vía administrativa como jurisdiccional; sin embargo, y contrariamente a lo que ha esgrimido el representante del Estado, es de hacer notar, en el 30 de marzo y el 6 de setiembre, ambos meses de 1999, en entrevistas con la Administración Tributaria de Puntarenas, el señor Carlos Garro Aguilar, representante de Semtec S.A. aclaró que el actor se relacionaba directamente con la empresa a la que se iba a exonerar, y fue enfático al expresar, que el señor Castillo Maroto realizaba las labores de intermediario o comisionista, para con su representada (folios 16 y 19 del tomo tres del expediente administrativo y 50 del principal). Asimismo, obsérvese que desde el 30 de marzo, y nuevamente el 10 de octubre, de 1999, (durante el período de la investigación en la vía administrativa, y con anterioridad a su resolución final), el mismo señor Carlos Garro Aguilar, manifestó por escrito a la Administración Tributaria, que el actor trabajó como intermediario comisionista durante los períodos fiscales 1997 y 1998, entre su empresa y sus clientes compradores de carnada, ayudándoles a los segundos en la gestión de papeleo y desalmacenaje de carnadas, recibiendo una comisión de parte de ambos, que en su mayoría rondaba los setenta y cinco a ochenta y cinco mil colones por gestión realizada, siendo que las ventas se hacían a nivel de aduana, por medio de los interesados directos (folio 42 del tomo uno, y siete del tomo dos, ambos del expediente administrativo). Seguidamente, el 30 de marzo de 1999, 10 de abril de 2000, y 8 de setiembre de 2001, el representante de Semtec S.A. manifestó, que

facturó erróneamente a nombre del actor, y reportó a la Administración Tributaria de Puntarenas, siendo que tales movimientos en realidad corresponden a pólizas de desalmacenaje e importación de calamar congelado para carnada, proceso en lo que el señor Castillo Maroto se desempeñó como intermediario. Expresó también, que tal facturación se hizo de ese modo, únicamente para control contable interno (folio 90 del tomo primero del expediente administrativo; 260 del principal, 24 del tomo tres del expediente administrativo). Si bien, las solas manifestaciones, escritas y orales del representante de Semtec no hacen plena prueba ni situación similar, sí se refuerza la tesis esgrimida con la documentación que se observa de los folios 58 a 72 del tomo primero del expediente administrativo, de la que se extrae con meridiana claridad, que entre el 27 de marzo de 1996 al treinta de setiembre de 1998, Semtec S.A. realizó pagos al actor, por un total de un millón doscientos setenta y cinco mil setecientos colones exactos, por los conceptos específicos de intermediación en papeleo y desalmacenaje de carnada, entre la citada compañía y sus clientes. Se fortalece la proposición anterior al comprobarse que los referidos compradores, se identifican como Coopemarte R.L., Carlos Rojas Chaves, Picaroto S.A., Franju S.A., Pesquera Ticoco, y Jorge Abel Guevara García, quienes precisamente retiraron su producto por medio de endoso de pólizas de desalmacenaje en las que consta que el importador es Semtec S.A. (folios del 43 al 57 íbid; 250 y 251 del principal), por lo que según la normativa ya citada, quienes deberían pagar el tributo sobre las ventas, sería o Semtec S.A. o quienes retiraron la mercancía por la vía ante dicha, aunque estos últimos aportaron cada uno sus respectivos documentos de exoneración de pago de impuestos, debidamente tramitados y aprobados, tal y como lo manifestó el actor en su momento. Esto permite arribar al convencimiento, que no ha logrado determinarse que el señor Castillo Maroto hubiere comprado o vendido el producto que se detalla en la documentación citada, careciendo de sustento probatorio idóneo la imputación que le ha venido haciendo la Administración Tributaria y el representante estatal, en esta vía. Y es que inclusive, se demuestra claramente en autos, vía documental, que la empresa Sea Freeze Ltda., exportó a las empresas Semtec S.A. y Huachinango S.A. la carnada de pesca, que a su vez fue vendida localmente, vía aduana, a los clientes Gonzalo Segura Lara, Protamar S.A., Coopemarte R.L., Dragón Marino S.A., Pesquera Ticoco, José E. Delgado Cabezas, Guvalex S.A., Franklin Martínez Pérez, Corporación T.C.R. S.A., Picaroto S.A., Franju S.A., Mariscos Lam, y Compañía Pesquera de Tiburón Puntarenas S.A., realizando el actor, se reitera, labores de intermediación a favor de éstos, según las propias aclaraciones de los representantes de las personas jurídicas, y las propias personas físicas involucradas (folios 8 al 69, y del 72 al 82, todos del tomo dos del expediente administrativo). Como refuerzo de todo lo anterior, se comprueba, a folio 52 del tomo dos del expediente administrativo, que el 26 de marzo de 1998, el actor fue reportado como vendedor de Semtec S.A. y Seafreeze Limitada, precisamente, en labores de exportación- importación de carnada para pesca. En cuanto a la base de la argumentación de la parte estatal, lo constituyen los

documentos que de folios 53 al 181 del expediente principal – dicho sea de paso aportados por el actor, ya que no se anexaron al expediente administrativo -, de los que se extrae que del 19 de marzo de 1996 al 16 de setiembre de 1998, a nombre del señor William Castillo, la empresa Industrias Semtec S. A., facturó por venta de calamar, sardina, macarela, y pulpo, la suma total de ciento sesenta y un millones diez mil novecientos setenta y siete colones. Sin embargo, si bien es cierto que son facturas membretadas, también lo es que los documentos fueron llenados a mano, en algunos casos de forma ininteligible en algunos de sus datos, y omisas en requisitos de carácter esencial, para ser factura comercial a tenor de los numerales 431 del Código de Comercio, que determina la forma de probar la existencia de obligaciones comerciales, y especifica en su inciso c), a las facturas firmadas por el deudor, y 460, que le da carácter ejecutivo a la factura debidamente firmada por el comprador o persona autorizada, y que conste suma líquida y exigible. Como puede observarse, en ninguno de los atestados aportados se observa ni el nombre completo del actor, ni mucho menos su firma, además, en los que constan a folios 53, 54, 73, 113, 116, 118, 120, 121, 125, 132, 134,138, 141, 142, 144, 145, y 146, en el espacio destinado a la dirección del comprador se puede leer pescadores varios: Picaroto, Coopemotec, Coopemarte, Buitre, Lancha don Miguel, lo que reafirma aún más la noción que la “facturación” se dio más como un mecanismo de control del producto que era vendido a los pescadores por la intermediación del señor Castillo Maroto, que una venta propiamente dicha.-

IX.- Debe acotarse, no obstante lo anterior, que el propio demandante aceptó haber vendido carnada por su cuenta a Luna de Oro S. A., pescada en forma artesanal, y en cantidades mucho menores a las que la Administración Tributaria le determinó en la sede administrativa (folio 107 del tomo primero del expediente administrativo). También se acreditó, en forma documental, que entre el 20 de setiembre de 1996 y el 22 de abril de 1998, la misma empresa pagó al actor la suma total de un millón ochocientos veintitrés mil setecientos colones exactos, por venta de calamar para carnada (folios del 57 al 60 del tomo tres del expediente administrativo, y 216 y 217 del principal). En este mismo sentido, Pesca Palmares le canceló dos millones quinientos noventa y ocho mil quinientos veintinueve colones sesenta y cinco céntimos por la compra de carnada para la pesca (folios 61, 64, 66, 68,70, 72, 74, 76 y 79, todos del tomo tres del expediente administrativo). Además, Copamar S.A., desembolsó a su favor, sesenta mil doscientos veinte colones treinta y cinco céntimos (folio 62 íbid). Y en el período fiscal que va de 1997 a 1998, Comercializadora Palmareña de Mariscos S. A. compró carnadas a William Castillo Maroto, producto de la pesca en la embarcación Chireña I (folios 185 y 213, ambos del principal), navío que el actor tuvo en arriendo desde junio de 1995 hasta octubre de 1998, con la que se dedicó a la pesca artesanal, en conjunto con su tripulación (folio 321 ídem). Definitivamente, se estima que existe un desfase entre los montos determinados por

la Administración Tributaria, y lo que efectivamente realizó el actor, ya que como se estableció, en lo que atañe a la carnada importada por Semtec S.A., se desempeñó como un intermediario entre las partes contratantes, y como tal, ha de tenerse a los efectos fiscales pertinentes, y no en la forma general y genérica en que se hizo. Nótese que consta en autos, que en los 1996 y 1997, se pescaron en el litoral pacífico de Costa Rica, veinte mil trescientos setenta y siete y diez mil ochocientos setenta kilogramos de calamar (folios 228 y 229), cantidad que es bastante inferior a las que se vendieron a los diferentes pescadores, según las pólizas aportadas, por lo que definitivamente ese producto debió traerse allende nuestras fronteras, para abastecer a los interesados directos, por lo que la determinación administrativa es completamente errónea en ambos impuestos, ya que el actor únicamente se desempeñó en la venta de carnada en los términos comprobados, en tanto que del resto del producto, realizó labores de intermediación únicamente, por lo que así debe considerarse a la hora de fijar correctamente el impuesto de ventas a cancelar. Al generarse el error en la actividad del actor, también es incorrecta la determinación que se le hizo del margen de utilidad, a efectos de calcular el impuesto sobre la renta generada, toda vez que se tomó como parámetro a “otro contribuyente que se dedica a la misma actividad”; - Semtec S.A. -, empresa que como se acotó, se dedica a importar la carnada congelada, y venderla vía aduana a los pescadores, en tanto que el señor Castillo Maroto, según lo determinado en autos, se dedicó (al menos en el período en estudio), a labores de intermediación entre la citada empresa y los pescadores y empresas de pesca, para la adquisición de la carnada congelada, y también a la pesca artesanal de carnada fresca, la cual vendió a los clientes ya citados, por lo que no es acorde a la normativa imperante la referida determinación del impuesto sobre la presunta renta del aquí accionante, al darse situaciones y ocupaciones no comparables válidamente, a tenor del acervo probatorio que se hizo llegar al proceso.-

X.- Como refuerzo de lo anterior cabe destacar, que este órgano, ordenó como prueba para mejor resolver, el dictamen pericial de un actuario matemático y a la vez, deslindó los aspectos sobre los que debía versar su expertaje (folios 338 y 339). El licenciado Luis Fernando Rivas Li, concluyó que: *“(...) la suma de las pólizas “supuestamente atribuidas” al señor Castillo en su totalidad equivalen en cantidad producto y precio a las pólizas y “bill of landing” que constan en autos (...)*”, esto en referencia a la comparación entre las “facturas” a nombre del actor, y los documentos de desalmacenaje de carnada congelada, importada por Semtec S.A. por lo que la obligada conclusión adyacente a tal manifestación, es que sí es compatible la tesis de la doble facturación, explicada por el mismo representante de Semtec S.A. en su momento, y que la labor del accionante era la que el mismo refirió, sea la de intermediario entre los contratantes directos, recibiendo por tales labores el reconocimiento patrimonial correspondiente, pero nunca actuando como vendedor directo del producto congelado en mención. Asimismo, y si bien se refiere a aspectos

que deben determinarse en la vía jurisdiccional, es importante destacar, que el experto, hace referencia a la falta de requisitos de las facturas, los que impiden determinar que el señor Castillo, fue el comprador de la carnada congelada. Ahí se indica, que “(...) del análisis de las “facturas”, claramente se desprende de esos documentos, que no constituyen una factura en sí pues no cuentan con los elementos que las hagan tales. La documentación fue analizada, sin embargo esas “facturas” adolecen de los mínimos requisitos para considerarlas como facturas. En el caso en las que se consigna a William Castillo estas no cuentan con el segundo apellido ni con su número de cédula, ni siquiera con que este señor haya recibido (comprado) tal mercadería como se supone en la factura, pues en ella, en su aparte de “recibido conforme” estas no contienen su firma, **de donde se desprende que no se puede afirmar que el señor William Castillo Maroto haya comprado mercadería alguna a la empresa Industrias Semtec S.A. A pesar de todo, y suponiendo que este señor esté involucrado en la compra de la mercadería, ello se contradice cuando bajo la luz de la documentación examinada rápidamente se concluye que la mercadería fue desalmacenada por personas y empresas que contaban con exoneración para ello (...)**” (el destacado no es del original). Como se desprende de la lectura anterior, definitivamente las denominadas “facturas” utilizadas por la Administración Tributaria, carecen absolutamente de los requisitos necesarios e imprescindibles para achacar la conducta ahí referida, al señor Castillo Maroto, amén de la coincidencia que existe entre el contenido de estos documentos y el de las pólizas y los “bill of landing” que fueron debidamente canceladas por los interesados directos, mismos que contaban con los respectivos permisos o exoneraciones del pago de impuestos.-

XI.- Como corolario de lo expuesto, concluye el Tribunal, que la actuación de la Administración Tributaria, en contra del accionante, se realizó contraviniendo la estructura normativa específica vigente, al determinarse en esta sede, error tanto en la determinación de la función ejercida por el mismo, al menos parcialmente, así como los montos tanto de producto como de ingreso generados en la venta de carnada para pesca, habiendo ignorado su función de intermediario entre la empresa Semtec S.A. y los pescadores, así como al haber tomado un parámetro totalmente erróneo para calcular el supuesto margen de ganancia de las ventas –ya de por sí mal imputadas- al utilizar una persona jurídica con funciones diferentes, y con volúmenes de producto desproporcionadamente mayores a los comprobados al actor, que de paso no importó directamente producto congelado, sino que fue pescado por él y la tripulación de la embarcación arrendada y vendida como producto fresco.-

XII.- En virtud de lo expuesto, la defensa de falta de derecho debe denegarse para en su lugar, declarar la procedencia de la demanda, en los términos que se dirá, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido así:

a. que son nulas las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, número 102-2001-P de doce horas del 19 de abril de dos mil uno y la de la Administración Tributaria de Puntarenas, número AU-RV-0016-0 de catorce horas treinta minutos del dieciséis de marzo de dos mil, así como los traslados de cargos números 2750600389, referente al impuesto de ventas del período de 1997, 2750600379, por impuesto de renta del período 1997, 27506000409, por impuesto de ventas del período fiscal 1998, 2750600399, por impuesto de renta del período fiscal 1998;

b. que debe la Administración Tributaria de Puntarenas proceder a hacer las nuevas determinaciones del impuesto sobre las ventas y de renta de los períodos fiscales de que se ha hecho mérito, con fundamento en los ingresos percibidos en la realidad por el demandante."

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 6826 del ocho de noviembre de mil novecientos ochenta y dos. **Ley de Impuesto General sobre las Ventas**. Vigente desde: 08/11/1982. Versión de la Norma: 12 de 12 del 20/03/2013. Publicada en: Colección de Leyes y Decretos Año: 1982, Semestre: 2, Tomo: 1, Página 263.

ⁱⁱ 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.

ⁱⁱⁱ SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 824 de las nueve horas con treinta minutos del cuatro de julio de dos mil trece. Expediente: 10-004290-1027-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEXTA. Sentencia 89 de las trece horas con cincuenta y cinco minutos del veinticinco de junio de dos mil trece. Expediente: 11-005536-1027-CA.

^v SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 420 de las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del nueve de abril de dos mil trece. Expediente: 10-002577-1027-CA.

^{vi} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 613 de las nueve horas del veintitrés de mayo de dos mil doce. Expediente: 10-000908-1027-CA.

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

^{viii} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1051 de las nueve horas con cinco minutos del treinta y uno de agosto de dos mil once. Expediente: 07-000154-0161-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN NOVENA. Sentencia 95 de las catorce horas con quince minutos del treinta de septiembre de dos mil diez. Expediente: 05-000265-0161-CA.

^x TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 78 de las quince horas con veinticinco minutos del treinta y uno de agosto de dos mil diez. Expediente: 04-001009-0163-CA.

^{xi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEXTA. Sentencia 1293 de las catorce horas del doce de abril de dos mil diez. Expediente: 09-002182-1027-CA.

^{xii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 26 de las quince horas con quince minutos del veinticuatro de marzo de dos mil diez. Expediente: 07-000660-0163-CA.

^{xiii} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 784 de las quince horas con treinta minutos del veintiocho de julio de dos mil nueve. Expediente: 01-000348-0161-CA.

^{xiv} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 263 de las ocho horas con quince minutos del once de abril de dos mil ocho. Expediente: 04-000552-0163-CA.

^{xv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 540 de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro. Expediente: 01-000461-0161-CA.