PROCEDIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA APLICAR SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	**Descriptor: Procedimiento Administrativo Tributario.**
Palabras Claves: Procedimiento Administrativo Tributario, Sanción, Sala Primera Sentencia 1520-10, Tribunal Contencioso Administrativo Sección I Sentencia 86-06, Sección IV Sentencia 13-06, 54-09, Sección V Sentencia 59-13, Sección VI 83-12, 113-13, Sección IX Sentencia 14-09.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	**Fecha: 11/11/2014.**

Contenido

RESUMEN 2

NORMATIVA 2

Procedimiento para Aplicar Sanciones Tributarias 2

JURISPRUDENCIA 5

1. **Valoración de la Prueba e Inicio del Procedimiento Administrativo** 5
2. **Fases del Procedimiento para Aplicar Sanciones Tributarias** 8
3. **Artículo 149 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Traslado de Cargos** 10
4. **Procedimiento Administrativo Sancionatorio Tributario** 13
5. **Tribunal Registral Administrativo y Artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios** 33
6. **Aplicación del Artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios** 36
7. **Actas de Inspección** 39
8. **Normativa Supletoria** 47

RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre el **Procedimiento de la Administración Tributaria para Aplicar Sanciones Administrativas**, considerando los supuestos de los artículos 148 a 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

NORMATIVA

Procedimiento para Aplicar Sanciones Tributarias

[Código de Normas y Procedimientos Tributarios][i]

Artículo 148. **Principios generales.** En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones. Siempre deberá respetarse el derecho de defensa.

> *(Así reformado, incluyendo el nombre de la Sección, por el artículo 8 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El numeral 6 de la indicada ley corrigió la numeración, traspasándolo del antiguo 143 al actual)*

Artículo 149. **Órganos competentes para sancionar.** Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

> *(Así reformado por el artículo 8 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El numeral 6 de la indicada ley corrigió la numeración, traspasándolo del antiguo 144 al actual)*

Artículo 150. **Procedimientos para sancionar.** El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales, así como de las

establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, se iniciará mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria , cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes. La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código.

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

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

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

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

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

Artículo 151. **Caso especial**. Cuando las infracciones tributarias estén relacionadas con el otorgamiento y el disfrute indebido de beneficios fiscales, aplican las disposiciones establecidas en este Código."

(Así adicionado por el artículo 9 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 de esa misma ley corrigió la numeración subsiguiente, siendo el antiguo numeral 151 el actual 160)

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

Artículo 152. **Resolución del órgano competente.** En todos los casos, la imposición de sanciones requerirá la resolución expresa del órgano competente y surtirá efecto a partir del día siguiente a la fecha de la notificación al sujeto infractor.

(Así adicionado por el artículo 9 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 de esa misma ley corrigió la numeración subsiguiente, siendo el antiguo numeral 152 el actual 161)

Artículo 153. **Inicio de causa.** Para iniciar el procedimiento sancionador por las infracciones establecidas en el artículo 81 de este Código, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.

Acorde con lo anterior, cada órgano que deba intervenir en el procedimiento ha de dictar el acto que le corresponda según lo dispuesto en el artículo 150 anterior, inmediatamente después de haber emitido el que le corresponda en el procedimiento de liquidación de oficio a que se refieren los artículos 144 a 146 de este Código. Sin perjuicio de lo anterior, la ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma de los recursos administrativos que procedan contra aquella y sin que pueda ejecutarse hasta que quede firme en vía administrativa.

(Así adicionado por el artículo 9 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 de esa misma ley corrigió la numeración subsiguiente, siendo el antiguo numeral 153 el actual 162)

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

Artículo 154. **Actas de inspección.** En los informes o las actas de inspección, deben consignarse las circunstancias de la infracción que se imputa. El interesado debe firmar el acta y en ella puede dejar las constancias que estime conveniente.

Cuando se niegue a firmarla o no pueda, el funcionario actuante debe dejar constancia de ello.

(Así adicionado por el artículo 9 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995. El artículo 10 de esa misma ley corrigió la numeración subsiguiente, siendo el antiguo numeral 154 el actual 163)

Artículo 155. **Orden de aplicación.** En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate.

(Así corregida su numeración por el artículo 10 de la Ley de Justicia Tributaria No.7535 del 1 de agosto de 1995, que lo traspasó del antiguo 146 al actual)

JURISPRUDENCIA

1. Valoración de la Prueba e Inicio del Procedimiento Administrativo

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI][ii]
Voto de mayoría:

"***X. Sobre el régimen sancionador tributario.*** La legitimidad del ejercicio de la potestad sancionatoria en materia tributaria es un tema que ha sido ampliamente desarrollado por este Tribunal, entre otras, en las sentencias No. 2416-2010, de las 7 horas 35 minutos del 25 de junio de 2010; No. 2970-2010, de las 13 horas del 10 de agosto de 2010 y No. 83-2012-VI, de las 15 horas 55 minutos del 17 de mayo de 2012. También se ha señalado que en el régimen tributario nacional se establece un sistema bipartito de irregularidades o hechos ilícitos tributarios, a saber: delitos tributarios (dirimibles en sede penal) y las infracciones administrativas, según lo establece con claridad el artículo 65 del CNPT. Interesa en el subjúdice lo relacionado con las infracciones administrativas. Sobre el particular, en cuanto al elemento subjetivo de las infracciones, el mandato 71 ibidem señala que son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención deldeber de cuidado que ha de observarse en el

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

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

el precepto 153 del CNPT es claro al señalar que para la instrucción del sancionatorio no será necesaria la firmeza acto final del determinativo. Por otra parte, de conformidad con el numeral 71 del CNPT, para sancionar la infracción administrativa que nos interesa debe demostrarse el elemento subjetivo de la infracción, esto es la mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Respecto de la sanción propiamente dicha, en la generalidad de los casos, se establece una del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%. Finalmente, se requiere que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria se lleve a cabo dentro del plazo de prescripción de cuatro años que para tales efectos señala el ordinal 74 del CNPT."

2. Fases del Procedimiento para Aplicar Sanciones Tributarias

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V][iii]
Voto de mayoría

VIII. SOBRE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN POR OMISIÓN O INEXACTITUD: El artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula las infracciones tributarias para los casos en los cuales los sujetos pasivos ingresan menos impuestos, dentro del plazo previsto por la ley, a partir de la presentación de declaraciones omisas o inexactas. De acuerdo con dicha norma *"para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos de 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."*

(cita del contenido de la norma antes de la reforma producida con ocasión de la promulgación de la ley nº 9063 de diez de setiembre de 2012), y se establece una sanción del 25% de la diferencia. De acuerdo con el artículo 18 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, la imposición de las sanciones por

parte de la Administración, debe fundarse en los hechos que aparezcan como probados en el expediente, lo cual, a partir de la premisa en el sentido de que la carga de la prueba no es de resorte exclusivo del contribuyente, pues como lo ha indicado la Sala Primera en reiteradas ocasiones (Sala Primera Nº300 de las 11:25 horas de 26 de marzo de 2009, entre otras), dicha carga corresponde a aquel que se encuentre en una posición más favorable para aportar los elementos que logren acreditar un hecho de relevancia, permite establecer que es a la Administración a la que le corresponde demostrar, para efectos de aplicar la sanción, que el contribuyente se colocó en alguno de los supuestos enunciados en el artículo 81 anteriormente citado.

En este sentido, el artículo 148 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: *"Artículo 148. Principios generales. En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones. Siempre deberá respetarse el derecho de defensa."*

Consta en autos que en la etapa de fiscalización y determinación de la carga impositiva, la Administración Tributaria detectó omisiones e inexactitud en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante para el período fiscal dos mil siete, que consistieron en la omisión en orden a declarar como ingresos gravables, los réditos derivados de las inversiones "overnigth", y la inexactitud en relación con los gastos no deducibles asociado a ingresos no gravables, lo cual obligó a la Administración a practicar los ajustes en ambos rubros, y consecuentemente en la base imponible del impuesto y por ende en el monto de la obligación. Este cuadro fáctico, da pie a la acción sancionatoria, la que establece un sistema objetivo, conforme al cual, si la conducta del contribuyente se enmarca dentro de alguno de los supuestos establecidos en la norma habrá de iniciarse el procedimiento sancionatorio, para determinar la procedencia o no de la sanción. Así, cuando dicho procedimiento ha sido antecedido, como ocurre en la especie, de un proceso determinativo, corresponderá al contribuyente demostrar que su conducta no corresponde a ninguno de los supuestos establecidos en la Ley, o que existe alguna causal que sirva de eximente a su responsabilidad. Ergo, una vez llevado a cabo un procedimiento de esta naturaleza, a partir del cual se estableció por parte de la Administración la omisión o inexactitud en la declaración del contribuyente, el siguiente paso es el procedimiento sancionador, como una consecuencia lógica del resultado de la labor determinativa en aquellos casos en lo que se establecen diferencias a favor de la Administración, generadas a partir de las conductas tipificadas en la norma citada. En la especie, la Administración realizó en un primer momento una labor fiscalizadora, luego determinativa y a partir de esta última, y con las probanzas allí recabadas, se llevó a cabo el procedimiento sancionatorio, el cual concluyó con la imposición de la sanción que ahora se impugna. No obstante, el actor no logra demostrar que no incurrió en las faltas que se le atribuyen, o que le resultase aplicable alguna eximente, con lo cual, y

dado el carácter objetivo de las infracciones estipuladas en el artículo 81 del Código, no queda más que declarar la procedencia de la sanción, y rechazar este extremo de la demanda.

3. Artículo 149 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Traslado de Cargos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX][iv]
Voto de mayoría

"**VI.** Cabe recordar que la determinación de la obligación tributaria recae originalmente en el propio obligado (en este caso contribuyente del impuesto a las utilidades y a la vez agente de retención o sustituto del impuesto sobre las rentas del trabajo dependiente), quién la ejecuta a través de su declaración jurada (artículo 122 del Código Tributario), y solo excepcionalmente la Administración Tributaria realiza el procedimiento para emitir un acto determinativo de oficio cuando lo declarado, al estar sujeto a la comprobación de la Administración es objetado por ésta (artículo 123 ibidem), por no ajustarse a la realidad de los hechos o a las reglas del ordenamiento jurídico tributario. En la especie, la Administración Tributaria le aplicó un ajuste en el Impuesto sobre la Renta a la empresa demandada (traslado de cargos número 2752000003907), por cuanto logró comprobar, entre otros hallazgos, que la accionada en los meses octubre del 2001 a diciembre del 2002 pagó salarios a sus empleados, más no efectuó ni declaró la retención sobre los mismos de acuerdo con los artículos 32 y 33 de la Ley N°7092. En ese estado de cosas, la Administración Tributaria mediante la resolución DT-04-R-0224-5, con fundamento en los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procedió a denegar el gasto que por concepto de salarios había declarado la demandada, aduciendo que si bien la accionada realizó la retención echada de menos mediante la regularización presentada por formulario 1155000010324 y cancelada mediante fomulario 1162004187143 el 20 de diciembre del 2004, ello fue posterior al traslado de cargos indicado y por lo tanto no lo hizo en tiempo, no procediendo el reconocimiento de aquel rubro como deducible. El Tribunal Fiscal Administrativo, por su parte, revocó lo resuelto por la Administración, al entender que si el contribuyente regularizó y cumplió con el deber de retener y cancelar el impuesto sobre rentas percibidas por trabajo personal dependiente, entonces resultaba procedente la deducción pretendida.- Este Tribunal participa de la tesis de la Administración Tributaria, tal y como se expuso en el considerando precedente, en el tanto la ley es clara en establecer como requisito para el efectivo reconocimiento del gasto por salarios como gasto deducible, que se hayan practicado y declarado las retenciones a las que se encuentra obligado el agente de retención. En ningún momento la normativa aplicable dispone que si se inicia un procedimiento para dictar un acto determinativo de oficio y el obligado paga por

regularización lo adeudado por aquel concepto, procede el reconocimiento de los gastos como deducibles. Tal razonamiento sobrepasa la literalidad de las reglas previamente reguladas en el ordenamiento jurídico tributario sobre el particular, amén que cualquier argumentación orientada a entender la aplicación de las normas en esta materia desde el punto de vista económico, aún cuando muchas veces puede resultar razonable, no puede violentar el principio de legalidad y el bloque de constitucionalidad al cual se encuentra afecto todo el régimen normativo fiscal. Tampoco está en discusión si el contenido de los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la renta es normativo y no represivo, lo cierto del caso es que la actora en el presente asunto omitió aplicar y declarar en su formulario de renta lo correspondiente a las retenciones por concepto de salarios de sus empleados, siendo ese un deber que le asistía por expresa disposición legal, y por lo tanto, desde ese momento se configuró el presupuesto de hecho preestablecido en la norma para que procediera el rechazo de las sumas pagadas por concepto de salarios como gastos deducibles, con independencia de si posteriormente el sujeto pasivo de la obligación optó por cancelar lo adeudado por ese rubro de retenciones más sus intereses, pues tal situación no ha sido prevista por el legislador para dejar sin efecto la denegatoria del gasto como deducible. En el mismo sentido se había pronunciado ya la Sección Segunda de este Tribunal, cuyo extracto de la sentencia número 304-2007 de las 16:15 del 28 de junio del 2007, se cita a continuación para mayor abundamiento:

*"(...) **III. SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO:** Si bien es cierto resulta interesante la tesis que expone el apoderado de la demandada, no comparte este órgano jurisdiccional tal planteamiento, procediendo, en consecuencia, el rechazo del recurso formulado, ratificando lo resuelto por el a quo. En efecto, el punto fundamental en el cuestionamiento que se hace de la sentencia bajo estudio, y de allí se sustentan precisamente el resto de los agravios que contra ella se esgrimen, reside en considerar los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, como disposiciones de índole sancionatoria encubierta o impropia. Empero, mal valora el apelante dichas reglas. A través de ellas, el legislador incorporó en el ordenamiento jurídico un requisito objetivo para la aplicación de los gastos deducibles a los agentes retenedores, el cual consiste en actuar precisamente su función de retenedor. De tal suerte que no queda habilitado para deducir los gastos quien no cumpla con el requisito de retener y pagar el impuesto fijado. Trátase, por consiguiente, de una condición para que el retenedor pueda utilizar la figura de la deducción de gastos, es decir, es la " llave que abre la puerta " al camino que conduce a estos últimos. No refiere, como mal se quiere hacer ver, a un agravamiento " **. . . de la obligación material o sustancial respecto de los contribuyentes que sí han cumplido . . .** " , pues no dice de la eliminación de un derecho – simplemente al no cumplir con el presupuesto de hecho no tiene acceso a él - ni de la imposición de una carga – no asume ningún deber más allá del que ya tiene y es sabedor -; lo que ocurre es que, pese a conocer del requisito pre-existente para*

obtener la posibilidad de acceder a la deducción de gastos – que en todo caso es un asunto de política y decisión legislativa -, de mutuo propio opta por no cumplirlo, lo que tiene como consecuencia directa, renunciar, por su propia iniciativa y conocimiento, al crédito que el legislador le habría otorgado en caso de cumplimiento, es decir, no es que la Administración Tributaria establece un correctivo o penalización, sino que el propio agente no verificó la actuación que le brindaría la oportunidad de ejercer una disminución en el cálculo de su renta neta. Por otra parte, la no retención corresponde a una omisión inicial que, para reponerla, requiere del pago directo del agente retenedor quien podrá reclamar al tributante, pero formalmente ya no corresponderá a una retención sino a una reposición, por lo que, con independencia de que se practique el pago de la suma respectiva, el legislador no le concede la posibilidad de deducción de gastos, pues finalmente no satisfizo el presupuesto de hecho para poder aplicarla. Al ser una condición objetiva de acceso al reconocimiento de gastos – ciertamente no refiere a un beneficio fiscal pero ello en nada afecta lo resuelto en la sentencia impugnada -, no cuenta con la posibilidad de utilizar gradaciones, como sí sucede con el tema de las multas, sanciones sin lugar a dudas (por ejemplo artículos 81 y 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), lo que en nada constituye un trato desigual o violatorio de normas constitucionales. Asimismo, si bien no se está en presencia de un castigo, téngase presente que el no reconocimiento de los gastos no es un asunto que toma por sorpresa a la sociedad accionada. Por una parte, los ordinales 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le indican de manera expresa la existencia del requisito para obtenerlo. En segundo lugar, el mismo procedimiento administrativo de traslado de cargos (artículos 148, 149 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) le indicó expresamente de dichos efectos, lo que excluiría un supuesto desconocimiento e imposibilidad de alegatos sobre el particular del no favorecido. De igual forma no existe para este Tribunal duda alguna de constitucionalidad en torno a las normas sobre las que gira este proceso, pues su claridad y adaptación a la Carta Magna, ni por asomo, admiten las interrogantes que el demandado pretende introducir a partir de la tesis de una supuesta sanción impropia, lo que a todas luces queda insustentada para quienes suscriben al concluir que dichas disposiciones contienen una condición para acceder al reconocimiento de los gastos deducibles, por cierto no satisfecha por la empresa apelante. Así las cosas, la controversia sometida a consideración carece del sustento necesario para modificar la decisión venida en alzada, procediendo, en su lugar confirmar lo decidido por el Juzgador de instancia." (Sentencia N° 304-2007, de las 16:15 horas del 28 de junio del 2007).”

4. Procedimiento Administrativo Sancionatorio Tributario

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI][v]
Voto de mayoría

"II. OBJETO DEL PROCESO. La **parte actora** estima que aún y cuando en el proceso determinativo de la obligación tributaria principal se hayan confirmado tales o cuales ajustes, ello no implica que automáticamente procesa la aplicación de una sanción, en virtud de que la imposición de una sanción administrativa debe pasar por un triple análisis; tipicidad, antijuricidad y culpabilidad. Aduce que si bien es cierto, en este asunto se puede dar por cerrado el análisis de tipicidad, pues la Sala Primera de la Corte determinó con carácter de cosa juzgada una serie de incumplimientos de sus obligaciones tributarias por parte de su representada, considera que el análisis de antijuricidad y culpabilidad sí deben ser objeto central de este proceso. Estima que la motivación del elemento culposo en las resoluciones impugnadas, resulta insuficiente y contradictorio. En ese sentido, considera que concurre una de las causas de exculpación previstas en el Código Penal, a saber, el error de derecho o prohibición, regulado en el artículo 35 de ese cuerpo normativo. Indica que en materia tributaria, esta causa de exculpación o eximente de responsabilidad se configura cuando el contribuyente ha actuado bajo una interpretación razonable y fundamentada de las normas, pues estima que cuando se actúa así, no puede haber dolo ni negligencia. Alega que no hay dolo porque se actúa bajo la creencia sincera y de buena fe de estar respetando lo dispuesto por el ordenamiento jurídico; sostiene que no hay negligencia porque el contar con este tipo de interpretación implica que no se ha incumplido por descuido, porque aún actuando con el mayor cuidado y diligencia posible se llegaría a la conclusión de que se actúa en cumplimiento de la normativa jurídica. En consecuencia, considera que el objeto central del proceso, consiste en valorar si las interpretaciones ofrecidas por la empresa demandante en los procedimientos sancionatorio y determinativo reúnen o no, esa característica de razonabilidad que configuraría la causa eximente de responsabilidad de error de derecho. Insiste en que no se trata de que en este proceso se nos dé la razón sobre tales interpretaciones, pues ello ya fue resuelto con carácter de cosa juzgada, se trata en cambio de sí, pese a la discrepancia entre lo resuelto y lo interpretado por la accionante, ha actuado o no bajo una interpretación razonable de la normativa. En ese sentido, resalta que la razonabilidad de sus interpretaciones también fueron reconocidas por la Sala Primera de la Corte, pues en la sentencia en que confirmó parcialmente lo dispuesto en el procedimiento determinativo, se estimó que no había mérito para condenar la empresa actora, puesto que había existido mérito suficiente para litigar, porque se estaba frente a un asunto que obliga a realizar un análisis jurídico de diferentes aspectos. Por otra parte, alega que las resoluciones impugnadas adolecen de vicios de nulidad absoluta por falta de motivación, puesto que la sanción aplicada es la del 25%

que se basa en un elemento subjetivo meramente negligente, pero por otra parte, hace afirmaciones de las que es ineludible derivar la imputación de una conducta dolosa, circunstancia que viola el principio de imputación, base del derecho de defensa como componente del debido proceso. Asimismo, estima que la Administración Tributaria y el propio Tribunal Fiscal Administrativo, confunden el elemento objetivo de la infracción (los incumplimientos materiales), con el elemento subjetivo (negligencia, dolo), entendiendo que por la mera existencia de tales incumplimientos procede la sanción, presumiendo la culpa. Por último, indica que en los traslados de cargos también se imputó la falta de haber omitido ingresos generados por operaciones gravadas, no obstante, de dichas resoluciones no se desprende que la Administración Tributaria haya comprobado que mi representada omitiera la declaración de ingresos gravables en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los períodos fiscales de los años 1999, 2000 y 2001. Todo lo contrario, la Auditoría Fiscal admite sin reservas el monto de los ingresos declarados en ese período. Por su parte, la **representante del Estado** sostiene que: **a)** La accionante no repara en atacar las sentencias de los Tribunales que revisaron el procedimiento determinativo, prueba de ello es la insistencia con la cual asegura que los jueces incurrieron en errores de apreciación e interpretación respecto a los hechos y normativa aplicable a la determinación tributaria. Sostiene que la demandante lejos de pretender convencer sobre la razonabilidad de su interpretación, no hace más que intentar que se revise de forma ilícita el criterio sostenido en la sentencia 868-F-S1-2010 dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, con el fin de obtener un precedente favorable a sus intereses. En ese sentido, tilda de ilegal el criterio imperante en las sentencias judiciales que resolvieron sobre el procedimiento determinativo que originó la sanción aquí impugnada, para con ello tratar de demostrar la razonabilidad de su interpretación; **b)** Alega que el procedimiento sancionador es accesorio del determinativo, de modo que, el análisis del elemento subjetivo y objetivo de la infracción imputada debe limitarse a los hechos que rodearon el procedimiento principal, sea la determinación tributaria. En ese sentido, considera que el Juzgador no debe abstraerse de las circunstancias que originaron la sanción, menos aún, cuando las mismas han sido catalogadas por la Sala Primera como una maniobra para perjudicar al fisco; **c)** Señala que la demandante omite indicar al Tribunal que la Sala Primera de la Corte, luego de analizar las pruebas que constan en el expediente del proceso determinativo, así como los registros contables y la prueba pericial, confirmaron que la empresa actora ocultó su realidad económica mediante una maniobra contable, de modo que no se explica cómo puede pretender el accionante convencer al Tribunal que su interpretación ha sido razonable y fundamentada, cuando han existido maniobras contables para evadir el pago del impuesto sobre la renta, actuación que a su juicio resulta completamente reprochable y alejada de cualquier eximente de responsabilidad; **d)** Estima que la Sala Primera de la Corte dejó en evidencia la clara intención de la sociedad actora de ocultar la

distribución de utilidades a su socia I.R.H., con el fin de evitar el pago del impuesto correspondiente. En razón de lo anterior, sostiene que lo que resulta relevante en la valoración del elemento subjetivo de la infracción imputada, es la intención del demandante –en este caso evadir al fisco- y no la interpretación con la cual pretende justificar su actuación; **e)** A partir de lo anterior, considera que en este caso, no se configura ninguna eximente de responsabilidad. No obstante, y dado que la actora pretende se reconozca que su actuación obedece a una interpretación razonable de la ley conforme a lo dispuesto en el artículo 35 del Código Penal, señala que no se configuran los presupuestos del error invencible, toda vez que como lo indicó la Sala Primera de la Corte, en la actuación de la empresa actora se evidenció un propósito oculto para evitar el pago del impuesto sobre la renta, por cuanto ésta tenía la clara finalidad de evadir al fisco, y para lograrlo elaboró toda una maniobra contable, de modo que resulta absurdo que no tuviese conocimiento de la ilicitud de sus acciones e intenciones;**f)** Estima que la discusión sobre el criterio contenido en las resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo y la Sala Primera de la Corte, atinentes al procedimiento determinativo que originó la sanción recurrida, está agotada, puesto que ya ha sido objeto de cosa juzgada, razón por la cual, es a partir de un criterio que ya se encuentra firme, que en este proceso deberá realizarse el análisis de la infracción imputada al accionante; **g)** Por otra parte, alega que la accionante no es clara respecto al acto administrativo sobre el cual recae la supuesta nulidad. No obstante, indica que el traslado de cargos 193-0000002851, estableció claramente cuál fue la conducta que configuró la infracción que se le imputó. Señala que el artículo 153 del CNPT autoriza a la Administración a iniciar la causa aunque el procedimiento de determinación de los tributos no haya agotado la vía administrativa, y precisamente por ello es que el referido traslado de cargos, describe la conducta tipificada como infracción, pero también advierte que tal imputación se realiza sin perjuicio de que en el curso del procedimiento se demuestre la ausencia del elemento subjetivo o de la consecuencia de alguna causa eximente de responsabilidad o se origine una sanción menor si corresponde. En razón de lo anterior, estima que no se vislumbra la supuesta contradicción que alega la demandante, máxime que a lo largo del procedimiento determinativo se verificó la conducta que configuró la infracción, sin que en el procedimiento sancionatorio la empresa demostrara la ausencia del elemento subjetivo o la existencia de eximente de responsabilidad alguna, lo cual –a su juicio- tampoco realiza en este proceso judicial. En ese sentido, considera que la Sala Primera de la Corte confirmó la existencia de una maniobra orquestada por la empresa actora para perjudicar al fisco, hecho que respalda lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, respecto a la ausencia de un eximente de responsabilidad para evitar la aplicación de la sanción impuesta por la Administración Tributaria.

IIIo. APLICACIÓN DE PRINCIPIOS DEL DERECHO PUNITIVO EN MATERIA ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA. Previo a examinar la legalidad de la conducta

administrativa formal que se impugna, debe señalarse que este Tribunal ya se ha pronunciado sobre los alcances de la potestad sancionatoria tributaria y los principios a los que debe sujetarse. En este sentido, en las sentencias No. 1270-2009, de las 16 horas 20 minutos de 26 de junio de 2009, así como las No. 1103-2010 de las 10 horas 40 minutos del 22 de marzo; No. 1150-2010, de las 16 horas 15 minutos del 24 de marzo y No. 2416-2010, de las 7 horas 35 minutos del 25 de junio, éstas tres últimas del 2010, se definió el Derecho Administrativo Sancionatorio como el conjunto de disposiciones mediante las cuales la administración estatal, encargada de favorecer el bienestar público, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena o sanción administrativa, como efecto condicionado. La propia evolución del Derecho Administrativo permite su desarrollo y posterior autonomía, según lo establece el canon 9 inciso primero de la Ley General de la Administración Pública. **Si bien en su momento, participaba de la aplicación de los principios propios del Derecho Penal, lo cierto del caso es que en la actualidad, esos postulados son utilizables dentro del procedimiento administrativo pero de manera matizada, ergo, no son atinentes al ejercicio administrativo en su plenitud**. Lo anterior se justifica en la naturaleza diversa que se presenta entre la potestad sancionatoria penal y la administrativa. Sobre la aplicación de estos criterios y las diferencias existentes en ambas materias, ya ha dado cuenta la Sala Constitucional. Entre otras, en la resoluciones No. 5653-93, 3929-95, 8193-2000 y 10198-01. Conforme a lo expuesto, es claro que la implementación dentro del procedimiento administrativo sancionatorio de los diversos principios que corresponden al *ius puniendi* penal, no es plena, sino solo parcial en aquellos aspectos que resulten armónicos con la dinámica propia de la instancia administrativa y que se corresponden con la máxima del debido proceso, principio inclaudicable en esta materia. Lo anterior dado que por sus propias particularidades, no puede equiparse como un todo al proceso penal, el cual, tiene fines diversos. Desde luego que en orden a lo expuesto por la Sala Constitucional, esa graduación no puede vaciar el contenido de los principios básicos del régimen sancionatorio. A fin de cuentas, la actuación pública debe respetar el debido proceso, constitucionalmente tutelado. Para ello ha de tenerse claro que el Derecho Administrativo sancionador es punitivo en cuanto como consecuencia jurídica, impone sanciones o reprimendas administrativas, pero en definitiva, no tiene todas las connotaciones del proceso penal, pues carece del alcance desvalorativo que merecen las conductas que, además de ser ilícitas, son incuestionables e intolerablemente injustas. De ahí que para los efectos del presente fallo, **ha de tenerse claro que en la tramitación de un procedimiento sancionador tributario, no resultan plenamente aplicables todos los principios del sancionador penal, sino solo aquellos que resulten de posible uso en aquel primero, para lo cual debe ponderarse su finalidad y particularidades propias**.

IVo. BASE LEGITIMANTE DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA. En esas mismas resoluciones se recalcó que el ejercicio sancionador tributario, en tanto manifestación de la potestad punitiva de la Administración, en el caso concreto de las relaciones jurídico tributarias, forma parte de ese marco de análisis previamente abordado. El fundamento de ese ejercicio represivo estriba en el deber de contribuir con los gastos públicos que impone el precepto 18 de la Constitución Política. Desde este plano, la carga contributiva se constituye en una relevante fuente de financiamiento para el desarrollo prestacional del Estado. Tal deber contributivo se corresponde con el criterio de generalidad de los impuestos, con la finalidad de que todas las personas que se encuentren dentro del supuesto de hecho que permite surgir el tributo (hecho generador), cumplan con sus deberes formales o materiales. Empero, a fin de procurar un correcto ejercicio contributivo, en términos cuantitativos y cualitativos, como derivación de lo estatuido en el citado precepto 18 constitucional, el Ordenamiento Jurídico confiere potestades de fiscalización y recaudación a las Administraciones Tributarias. Esto viene desarrollado con algún grado de precisión en el marco legal que orienta el proceder del poder público fiscal, dentro de ellas, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este sentido, el canon 103 de dicho Código fija con claridad las aludidas potestades de fiscalización y recaudación, que le permiten realizar una serie de requerimientos de información, tanto al obligado como a terceros e investigaciones contables y de otra naturaleza. Como toda potestad, en el fondo supone un poder-deber, en tanto, en el ámbito de la actividad impositiva, permite desprender las acciones debidas para llevar a cabo la correcta recaudación, pero a su vez, desplegando un marco fiscalizador como medio de garantía que las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se está realizando conforme a los parámetros correctos. De ahí que como derivación de esa asignación de potestades de imperio, sea deber del Estado recaudar los tributos y velar por el debido cumplimiento de los deberes u obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos. Esta función incluye el ejercicio sancionador por la desatención de los deberes jurídicos que imponen las diversas normas que rigen la materia. El ejercicio fiscalizador se complementa con la potestad punitiva que permita producir una consecuencia sancionatoria al sujeto pasivo infractor. La determinación correcta de estos deberes materiales y formales tributarios debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales. Desde luego que como potestad administrativa, se encuentra sujeta a límites infranqueables, dentro de éstos, el principio de legalidad administrativa y el respeto de los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas. De esta justificación ha dado cuenta la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 871-2007 de las 10:55 horas del 4 de diciembre del 2007, al cual se remite como complemento de lo expuesto.

Vo. SOBRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. CONTENIDO DEL TRASLADO DE CARGOS SANCIONADOR. Se ha indicado también que en el régimen tributario nacional se establece un sistema bipartito de irregularidades o hechos ilícitos tributarios, a saber: delitos tributarios (dirimibles en sede penal) y las infracciones administrativas, según lo establece con claridad el artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Interesa en el subjúdice lo relacionado con las infracciones administrativas. Sobre el particular, en cuanto **al elemento subjetivo de las infracciones**, el mandato 71 ibídem señala que son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes. Cabe señalar que dada la aplicación de los principios del debido proceso en los términos ya comentados, resulta impostergable que de previo a imponer una sanción derivada de una infracción de esta naturaleza, mediante el respectivo procedimiento administrativo, en el cual se garantice el derecho de contradictorio y de defensa, se acredite con solvencia que el sujeto pasivo investigado ha incurrido en los incumplimientos que se le atribuyen, de manera que se haga acreedor al efecto represivo económico dispuesto. Desde este plano, el mandato 77 de ese mismo cuerpo legal señala la sujeción del procedimiento a los principios de legalidad y al debido proceso, siendo supletoriamente aplicables las reglas que en cuanto al procedimiento administrativo establece la Ley General de la Administración Pública. **Esto supone que debe acreditarse que la conducta objeto de examen es típica, antijurídica y culpable, pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático**. Por el contrario, en cada caso, la Administración ha de establecer con mesura y objetividad, la existencia del elemento subjetivo de la sanción, si lo alegado constituye una infracción debidamente tipificada, así como definir si en el proceder u omisión del sujeto pasivo, subyace una antijuridicidad material, lo que implica la valoración casuística de la infracción sustancial al bien jurídico tutelado. Para ello, ha de analizar todos los elementos de prueba para establecer la verdad real de lo sucedido y la pertinencia de la amonestación administrativa, conforme al principio de libre valoración probatoria a fin de establecer que el sujeto pasivo es el autor de la conducta reprochada. Así en efecto lo dispone el canon 148 del Código de referencia. En lo que atañe al procedimiento, el numeral 150 del cuerpo legal referido establece que debe iniciarse mediante propuesta motivada del funcionario competente, o bien con propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria cuando en las actas o diligencias consten las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Es claro que luego de dicha propuesta motivada, se concreta un traslado de cargos sancionatorio. Como derivación del derecho de defensa y el debido proceso, en dicho traslado ha de establecerse con claridad el elenco fáctico que presupone la infracción, conductas referibles al sujeto pasivo, probanzas en las cuáles se apoya la decisión de apertura del procedimiento así como detalle del tipo concreto de infracción achacada y la respectiva sanción. Lo anterior es determinante para que el obligado pueda realizar su defensa de manera adecuada, pues solo conociendo ese

contenido mínimo podrá realizar su descargo. Cabe señalar, que pese a la innegable vinculación que existe entre el procedimiento determinativo y el sancionatorio, al amparo del precepto 153 ejusdem, el inicio del sancionatorio no es dependiente de que el acto final dictado dentro del procedimiento determinativo se encuentre firme. No obstante lo anterior y **siendo que existe una innegable vinculación entre el determinativo y el sancionador, pues el primero es el fundamento del segundo, sería inviable imponer sanciones cuando no se encuentre firme el acto determinativo, pues de otro modo, la sanción carece de un elemento fundamental cual es, la acreditación de la infracción de los deberes materiales o formales que sustentan la decisión punitiva.**

VIo. SOBRE LA SANCIÓN PREVISTA POR FALTA DE INGRESO POR OMISIÓN O INEXACTITUD. ELEMENTOS. En el caso concreto, en relación con la sanción que contempla el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la sentencia No. No. 1270-2009, dictada por este Tribunal a las 16 horas 20 minutos de 26 de junio de 2009, señaló que ese precepto normativo regula la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud. En este sentido, se establece la sanción para los sujetos pasivos que mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos correspondientes. Desde este plano, la norma señalada entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. De igual forma se aclara que la sanción aludida es aplicable cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración. En la generalidad de los casos, se establece una sanción del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%.

VIIo. SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA. Por otra parte, estima este Tribunal, la demostración de la convergencia del hecho condicionante que da cabida al efecto sancionador, es un aspecto que solo incumbe a la Administración Tributaria. El numeral 19 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria señala que la carga probatoria incumbe al Fisco en lo que atañe a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material y al sujeto pasivo respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de ese deber contributivo. Por su parte, ante la remisión general que en materia de procedimiento hacen los ordinales 77 y 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil, resultan aplicable el precepto 317 de ese último cuerpo normativo. Esto implica en cada caso, un análisis de la atribución del deber demostrativo, que no en todos los casos ha de trasladarse al sujeto pasivo. Dentro de un marco casuístico, la carga probatoria debe distribuirse entre las partes en conflicto, de manera tal que **el denominado "onus probandi", corresponde a quien se encuentre en posibilidad más próxima y en mejores condiciones para ofrecer las probanzas al procedimiento.** En este sentido puede verse el fallo 212 de las 8:15 horas del 25 de marzo del 2008 y número 300 de las 11:25 horas del 26 de marzo del 2009, ambos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Ergo, **no debe asignarse el deber de acreditación en todos los casos al contribuyente, cuando sea la Administración quien está en posición más favorable para aportar los elementos que permitan determinar un aspecto fáctico relevante**. En ese sentido, en el marco del ejercicio sancionador tributario, el mismo numeral 18 del Reglamento de previa cita señala que: "*La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones, y en general toda decisión de la Administración Tributaria deberá fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente.*" Con ello, como se ha dicho, se impone el deber de la Administración de acreditar la existencia de alguna de las causas que justifiquen la imposición del efecto represivo dispuesto en el citado numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a modo de requisito de validez de tal consecuencia. Así también lo establece el canon 148 ibídem en cuanto expresa: "*En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones*". Sin embargo, en aplicación del citado ordinal 317 del Código Procesal Civil, **es claro que cuando el Fisco ha establecido mediante el procedimiento determinativo la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales y luego en sede sancionatoria se establece la concurrencia de los criterios que permiten hacer surgir la sanción administrativa, es el fiscalizado quien debe traer al proceso los elementos que establezcan su desvinculación con la conducta reprochada o bien, las causas que le liberen de la responsabilidad ante la Administración**. Cabe mencionar que si bien ese análisis ha de estar presente de previo a emitir el acto final sancionatorio, no se impone como exigencia la

demostración de los aspectos mencionados en el traslado de cargos. Precisamente, a raíz del establecimiento en fase determinativa de la posibles irregularidades, es que nace el sancionatorio, que en ese tanto, tiene por fin establecer la vinculación del sujeto investigado con la conducta que se estime indebida, sea, la reprochabilidad de los hechos motivos de la infracción. Más sencillo, **la finalidad de esa fase es fijar que el investigado es el autor de la infracción, es decir, que los efectos de las conductas u omisiones le son imputables y referibles**. Ergo, es dentro de esa fase que se determina que se está frente a una conducta típica, antijurídica y culpable.

VIIIo. SOBRE EL CASO CONCRETO. RESPECTO A LA COSA JUZGADA QUE SE DERIVA DE LA SENTENCIA 000868-F-S1-2010 Y SU INCIDENCIA EN EL ALEGADO ERROR INVENCIBLE COMO CAUSA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD. De pleno inicio debe reiterarse que, para este Tribunal, en materia tributaria existe una vinculación entre la fase determinativa y la sancionatoria, de modo que la información recabada y el análisis efectuado en la primera da paso y es base fundamental de la segunda. Son eslabones complementarios en la cadena del ejercicio fiscalizador del Estado. La fiscalización que se realiza en la determinación permite detectar irregularidades tributarias, en tanto que la fase sancionatoria tiene por fin, como derivación de ese cotejo inicial, establecer las consecuencias jurídicas que esas conductas pueden llegar a producir. De ese modo, la potestad de fiscalización, que incluye la de amonestación, solo puede llegar a concretarse a plenitud y cumplir con su finalidad si los comportamientos u omisiones del sujeto pasivo contrarias a los deberes formales y materiales, que han sido detectados en la fase determinativa, llegan a ser sancionadas cuando así corresponda. Lo contrario llevaría a riesgos de inmunidad ante el incumplimiento de los deberes tributarios, con nocivas consecuencias para el sistema fiscal, produciendo cuadros de permisibilidad que potencian conductas elusivas en perjuicio de la carga de contribuir con los gastos públicos, en mengua de la captación de recursos monetarios para el desarrollo prestacional de servicios públicos. Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, a la postre, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final (ratio), busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio. Ahora bien, el precepto 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es claro al señalar que para la instrucción del sancionatorio no será necesaria la firmeza acto final del determinativo , , empero, es claro que la culminación del sancionatorio estará condicionada a la firmeza del acto final de la fase determinativa . **En la especie**, el procedimiento sancionatorio en contra de la empresa actora, se inició mediante el dictado de las resoluciones de traslado de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851, por parte de la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, conforme a lo dispuesto en los artículos 81 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por infracción por falta de ingreso por

omisión o inexactitud, sancionada con multa del 25% sobre lo ajustado en el procedimiento de determinación de oficio. Dichas resoluciones tuvieron como antecedente los siguientes traslados de cargos dictados en el procedimiento determinativo: ***i)*** número 275-10-0001-03 y 275-10-0004-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢62.613.774,57 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 1999, no ingresado oportunamente, y ¢92.003.328,57; por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia International Realty Holdings Inc. (IRH); ***ii)*** número 275-10-0002-03 y 275-10-0005-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢188.896.834,00 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 2000, no ingresado oportunamente, y ¢85.997.402,18, por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia International Realty Holdings Inc. (IRH); ***iii)*** número 275-10-0003-03 y 275-10-0006-03, en los cuales, la Administración Tributaria determinó un monto de ¢154.106.401,00 de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período 2001, no ingresado oportunamente, y ¢41.4523.584,55, por no haber realizado ni enterado al fisco la retención sobre dividendos cancelados a la socia International Realty Holdings Inc. (IRH) *(ver folios 02 a 14, 26 a 35 y 45 a 54 del expediente administrativo).* Ahora bien, por escrito presentado el seis de junio del dos mil tres, la empresa actora impugnó los traslados de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851 *(folios 63 a 77 del expediente administrativo).* Por su parte, el diecisiete de mayo del dos mil siete, la empresa actora formalizó demanda en el proceso especial tributario interpuesto contra el Estado y tramitado bajo expediente número 06-000290-0161-CA, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio *(folios 119 a 152 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA).* Por resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, dispuso en el procedimiento sancionatorio tramitado contra la empresa actora, lo siguiente:*"...Se declaran sin lugar los incidentes de nulidad y el escrito de impugnación presentado por Margarito Barreras Arredondo, portador de la cédula de residencia Nº 150-01988858-0001783, en su condición de representante de la empresa HOTEL CAMINO REAL S.A. (...), en contra de los traslados de cargos Nº 193-0000002831; Nº 193-0000002841 y Nº 193-0000002851, correspondientes a la infracción administrativa por falta de ingreso por omisión o inexactitud en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, así como en las declaraciones del Impuesto de Retenciones de los períodos fiscales de enero, abril, julio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1999; y en los meses de marzo, abril, junio, septiembre, octubre y diciembre del 2000; y en los meses de marzo, mayo, junio, septiembre y diciembre del 2001. Se dejan sin efecto las sanciones aplicadas sobre los montos correspondientes al Impuesto de Retenciones de los períodos fiscales marzo*

2000 y mayo 2001. En consecuencia, de conformidad con el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se le impone una sanción por un monto total de ¢155.098.798,90 (ciento cincuenta y cinco millones noventa y ocho mil setecientos noventa y ocho colones con noventa céntimos) correspondientes al 25% de los montos de los ajustes efectuados en los períodos fiscales de mérito..."

(folios 79 a 110 del expediente administrativo). A consecuencia de lo anterior, el doce de octubre del dos mil siete, la empresa actora interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes *(folios 111 a 122 del expediente administrativo).* Mediante resolución número AU10R-025-08 dictada a las quince horas del veintiuno de febrero del dos mil ocho, la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto por la empresa actora contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete; admitió y dio trámite al recurso de apelación interpuesto de manera subsidiaria, y emplazó a la recurrente para que se apersonara ante el Tribunal Fiscal Administrativo *(folios 123 a 129 del expediente administrativo).* Por sentencia número 52-2009-SX dictada por la Sección Décima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, a las once horas veintitrés minutos del quince de mayo del dos mil nueve, resolvió en primera instancia, el proceso especial tributario interpuesto por la empresa actora contra el Estado, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio, conforme a lo siguiente: *"...Se rechaza la expresión "sine actione agit", que fue opuesta por Estado como excepción. Se acoge la excepción de falta de derecho y en consecuencia, se declara improcedente la demanda de Hotel Camino Real S.A. contra el Estado, en todos sus extremos. Son ambas costas a cargo de la actora" (folios 342 a 380 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA).* Por su parte, mediante sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolvió: *"...Se declara parcialmente con lugar el recurso. Se anula la sentencia recurrida solo en cuanto no reconoció el incentivo fiscal por reinversión de utilidades, respecto de las que no fueron distribuidas y se reinvirtieron. Fallando por el fondo, en lo que a ese extremo se refiere, se rechaza la excepción de falta de derecho y la expresión genérica de sine actione agit. Se declara con lugar la pretensión subsidiaria 2.a), bajo las condiciones no excluyentes de no distribución y reinversión de las utilidades. Deberá la AT devolver a la accionante las sumas que hubiere cancelado por ese concepto en cada uno de los períodos auditados, con el reconocimiento de los intereses legales a partir de cada pago y hasta su efectiva cancelación. Se resuelve sin especial condenatoria en costas..." (folios 514 a 544 del expediente judicial número 06-000290-0161-CA).* Mediante resolución número

TFA No. 146-2011 dictada a las nueve horas del treinta de marzo del dos mil once, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada en el procedimiento sancionatorio, en el siguiente sentido: *"...Se declaran sin lugar las nulidades alegadas. Se confirma la resolución recurrida y se da por agotada la vía administrativa. De acuerdo con el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la contribuyente deberá satisfacer el pago de la sanción determinada dentro de los 3 días siguientes a la firmeza de la presente resolución, caso contrario a partir del día siguiente, se devengarán los intereses de ley..." (folios 140 a 151 del expediente administrativo).* **El cuadro fáctico descrito permite concluir que el procedimiento sancionatorio inició en amparo a lo dispuesto por el numeral 153 ya citado y además, la sanción impuesta resulta congruente con lo acreditado en el procedimiento determinativo.** Más aún, que cuando la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo dicta la resolución número TFA No. 146-2011 d e las nueve horas del treinta de marzo del dos mil once, mediante la cual, declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto contra la resolución número Infrac.DT10R-106-07 de las nueve horas del primero de octubre del dos mil siete, dictada en el procedimiento sancionatorio, no sólo ya estaba n firme s las resoluciones emitidas en el procedimiento determinativo, sino que además, ya habían sido objeto de pronunciamiento en vía jurisdiccional, dado que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, había declarado parcialmente con lugar *–solo en cuanto no reconoció el incentivo fiscal por reinversión de utilidades, respecto de las que no fueron distribuidas y se reinvirtieron-,* el recurso de casación interpuesto contra la sentencia número 52-2009-SX dictada por la Sección Décima del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, a las once horas veintitrés minutos del quince de mayo del dos mil nueve, mediante la cual, resolvió en primera instancia, el proceso especial tributario interpuesto por la empresa actora contra el Estado, en el cual, impugnaba las resoluciones dictadas en el procedimiento determinativo que dieron sustento al procedimiento sancionatorio. Tan es así, que por resolución número TFA-223-2011 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las once horas del cinco de mayo del dos mil once, se declaró *"...con lugar el recurso de revisión interpuesto, en el sentido de que la sanción administrativa impuesta por la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes No. INFRAC-DT-10R-106-07 del 1 de octubre del 2007, confirmada por fallo de este Tribunal No. TFA-146-2011 de las nueve horas del 30 de marzo del 2011, deberá reconocer las reducciones acogidas por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia No. 000868-F-S1-2010, para lo cual deberá realizar la liquidación de la sanción correspondiente..."*

(folio 219 del expediente administrativo), resolución en que la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, le indica a la empresa demandante que la *"…situación*

anterior no se hubiese producido si el contribuyente, formal y oportunamente, hubiese hecho del conocimiento de este Órgano Administrativo el contenido y alcance de los resuelto por aquel Órgano Jurisdiccional…" (folio 219 del expediente administrativo). En razón de todo lo expuesto, este Tribunal estima que contrario a lo que sostiene la parte actora, valorar si la interpretación de las normas tributarias en que se basó para impugnar el ajuste realizado en el procedimiento determinativo, son o no razonables, a efecto de sustentar la posible aplicación de la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal, implicaría revisar nuevamente los argumentos que ya fueron objeto de pronunciamiento en la vía contencioso administrativa, extremos sobre los que ya ha recaído cosa juzgada material. En ese sentido, el hecho de que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, haya considerado que se resolvía el proceso especial tributario en que se cuestionó el ajuste realizado en el procedimiento determinativo, sin especial condenatoria en costas, por estimar *"…que ha existido mérito suficiente para litigar, habida cuenta de que se está frente a un asunto que obliga a hacer un análisis jurídico de diferentes aspectos, además de que existe un vencimiento recíproco…" (folios 214 y 215 del expediente administrativo),* no implica en modo alguno, que este Tribunal pueda reabrir la discusión en este proceso, acerca de la presunta razonabilidad de las interpretaciones jurídicas que sirvieron de sustento a la impugnación de los ajustes realizados en el procedimiento determinativo, más aún cuando la parte demandante abiertamente sostiene que los criterios en que se basa la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, para desestimar esas interpretaciones jurídicas, resultan improcedentes *(ver folios 19 a 42 del expediente judicial)*. P or lo que, entrar a valorar en este caso concreto, la presunta razonabilidad que aduce la parte actora, de las interpretaciones que ya fueron no sólo objeto de pronunciamiento por la Sala Primera, sino desestimadas por ese mismo órgano jurisdiccional, implicaría una violación a la cosa juzgada material que sobre esos aspectos recayó con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez. En razón de lo anterior, este Tribunal considera que **tampoco sería aplicable en el caso concreto, la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal –error invencible**-, no sólo porque las interpretaciones cuya razonabilidad pretende la parte demandante que sean nuevamente valoradas en este proceso, se encuentran amparadas a la cosa juzgada material recaída con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez; sino también, porque en virtud de la naturaleza diversa que se presenta entre la potestad sancionatoria penal y la administrativa, la implementación dentro del procedimiento administrativo sancionatorio de los diversos principios que corresponden al *ius puniendi* penal, no es plena, sino solo parcial en aquellos aspectos que resulten armónicos con la dinámica propia de la instancia administrativa y que se corresponden con la máxima del debido proceso. En consecuencia, **en la tramitación de un procedimiento sancionador tributario, no resultan plenamente aplicables todos los principios del sancionador penal, sino solo aquellos que resulten de posible**

uso en aquel primero, para lo cual debe ponderarse su finalidad y particularidades propias. Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 35 del Código Penal, *"…no es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena…"*; en ese sentido, cabe recordar que nos encontramos ante un supuesto de error invencible cuando no existe la posibilidad de evitarse, aún actuando con la máxima diligencia. En la especie, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tuvo por demostrado en la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez, que *"…no es necesario desvirtuar los registros u operaciones como tales, que en principio presentan una aparente realidad que trata de justificar y sostener la casacionista, porque es el análisis en su conjunto lo que evidencia un propósito y destino oculto. En un análisis integral de todo el acervo probatorio, los registros contables y la prueba pericial, se determina la existencia de procedimientos elusivos, pues hay una disconformidad entre esos registros y su destino. Coincide esta Sala con el TFA, en el sentido de que la auditada distribuyó utilidades a IRH, mediante el pago de la recompra y los intereses de los títulos de deuda clases C, D, E y F y que el efecto de ello, es que el Hotel logró en su beneficio una disminución patrimonial…" (folios 204 a 207 del expediente administrativo)*. A partir de las consideraciones antes transcritas, este Tribunal considera que no sólo, **no se cumplen en el caso concreto los presupuestos condicionantes previstos en el artículo 35 del Código Penal; sino que además, dicha causa eximente de responsabilidad no resulta aplicable –en principio- en materia tributaria,** toda vez que –al menos en el caso concreto- resulta contrapuesta con el deber del Estado de recaudar los tributos y velar por el debido cumplimiento de los deberes u obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos, cuya determinación correcta, debe engarzarse con las consecuencias represivas que impongan las multas o sanciones, cuyo objeto es disuadir las prácticas irregulares y potenciar un correcto cumplimiento de los deberes fiscales, más aún cuando, tanto en el procedimiento determinativo como en vía jurisdiccional, se tuvo por demostrado que "…*En un análisis integral de todo el acervo probatorio, los registros contables y la prueba pericial, se determina la existencia de procedimientos elusivos, pues hay una disconformidad entre esos registros y su destino...*". Por último y como derivación de lo resuelto con autoridad de cosa juzgada material por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, con relación al procedimiento determinativo que sirvió de base para el procedimiento sancionatorio objeto de este proceso, **resultan improcedentes las pretensiones** tendentes a que: "…*i) … se declare la nulidad absoluta de las resoluciones impugnadas en cuanto confirman las sanciones sobre las determinaciones de impuesto de remesas al exterior contenidas en los traslados Nos. 275-10-0004-03, 275-10-0005-03 y 275-10-00-03 por no haber mediado remesa efectiva de dineros al exterior. ii) En defecto de lo anterior, que se reduzcan los montos de sanción correspondientes al 25% sobre la reducción de los montos determinados administrativamente con fundamento en el concepto de que la renta disponible es el tope máximo sobre el cual se puede calcular el impuesto, cuyo cálculo*

se debe realizar tomando en cuenta el impuesto de utilidades únicamente sobre la renta neta distribuida según se especifica por nota y que son las sumas confirmadas pericialmente en el proceso especial tributario tramitado bajo expediente 06-000290-161-CA de la Sección Décima del Tribunal Contencioso y Civil de Hacienda…". Ello por cuanto, los argumentos relativos tanto a la presunta inexistencia de remesa efectiva al exterior por parte de la empresa actora, como también, a que la renta disponible es el tope máximo sobre el cual se puede calcular el impuesto sobre las remesas al exterior, cuyo cálculo se debe realizar tomando en cuenta el impuesto de utilidades únicamente sobre la renta neta distribuida, ya fueron objeto de pronunciamiento por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tan es así, que constituían parte de las pretensiones subsidiarias planteadas por la empresa actora en la demanda del proceso especial tributario tramitado en expediente número 06-000290-0161-CA *(ver folios 119 a 152 del expediente judicial número 06-000290-0161-C;*, que las desestimó con base en los siguientes argumentos:

"…XIII. *Base de cálculo del tributo (Remesas al exterior) y remisión efectiva. Otro de los cargos planteados gira en torno a la base del cálculo del tributo que debe pagarse por el envío de remesas al exterior.* ***Sostiene la recurrente que la determinación administrativa, resultó excesiva e ilegal por no partir de que sólo se genera el impuesto cuando hay distribución de renta disponible.*** *Sintetiza "La sentencia interpreta que puede generarse el impuesto sobre las remesas por distribución de utilidad o dividendo aun cuando no exista distribución de "renta disponible", concepto definido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y retomado por el artículo 18, que se intitula "Tratamiento de la* ***renta disponible*** *de las sociedad de capital". A este artículo 18 se remite precisamente el artículo 59 al establecer que "por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos* ***18*** *y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%)…" La interpretación de la sentencia choca violentamente contra la evidencia de las palabras de los artículos indicados, intentando sostener el absurdo de que puede haber obligación tributaria sin hecho generador, violando de paso el fundamental artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios." La LISR está estructurada en varios Títulos y estos a su vez en Capítulos. De interés, el Título IV "Del impuesto sobre las remesas al exterior", está conformado, entre otros, por el Capítulo XXIII "De los contribuyentes y de la renta imponible". En el ordinal 56 se establece quiénes son los contribuyentes y en el artículo 58 (según modificación en su numeración por el cardinal 1° de la Ley no. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que lo traspasó del antiguo 53 al 58), de manera expresa, se indica: "La base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior." (El subrayado no es del original).* ***En cuanto a la remesa efectiva, precisa indicar, conforme ya lo ha señalado esta Sala y de lo que el casacionista hace referencia, que para que se configure el hecho generador y nazca la obligación***

tributaria, debe mediar la remesa efectiva de fondos al exterior*. En ese sentido se ha dicho por este órgano decisor: "son las sumas que efectivamente sean remesadas, las que constituirán la base de cálculo del tributo, es decir, la base imponible del impuesto deberá determinarse por las rentas efectivamente trasladadas al extranjero" (Voto no. 950-F-05 de las 15 horas 50 minutos del 7 de diciembre de 2005, reiterado en el no. 55-F-S1-2010 de las 15 horas 10 minutos del 6 de enero de 2010).****Con base en lo anterior, habiéndose determinado que el Hotel distribuyó efectivamente utilidades a su socia, ella está afecta a la retención del impuesto por remesas al exterior. La determinación de la AT, se ajusta a dicha norma, que es clara en su contenido y finalidad.*** *Así lo entendió el Tribunal al señalar que "…la tasa por concepto de impuesto a las remesas al exterior, se calcula con base en las sumas efectivamente transferidas al exterior, sin que el cálculo tenga que ver con las sumas declaradas y a la postre reajustadas por concepto de impuesto a las utilidades, tal y como lo pretende la representación de la actora." A partir de lo anterior, el fallo no contiene el quebranto que se aduce, por lo que los reproches deben desestimarse…" (ver folios 208 y 209 del expediente administrativo).*

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

prevista en el artículo 35 del Código Penal, así como, las pretensiones tendentes a modificar la sanción impuesta sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre remesas al exterior.

IXo. EN CUANTO A LOS ALEGADOS VICIOS DE MOTIVACIÓN EN EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA INFRACCIÓN QUE PRESUNTAMENTE ADOLECEN LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS. La parte actora acusa una contradicción que viene desde el traslado de cargos ya que aunque se imputa la conducta como negligente, en el mismo acto se señala que la empresa actora mediante el registro de una supuesta cuenta por cobrar, en realidad lo que hizo fue distribuir dividendos, con lo cual,*"…está efectuando a través de los movimientos contables descritos anteriormente una disminución patrimonial (…) es evidente que la forma jurídica adoptada por Hotel Camino Real S.A. es manifiestamente inapropiada y se persigue con ello indudablemente el no pago del Impuesto sobre la Renta (…) el contribuyente ha inducido a error a la Administración Tributaria…"*, lo que refiere a una conducta intencional. Así, desconoce si se le sancionó por una conducta dolosa o por simple negligencia. **Analizados los autos, este Tribunal discrepa de lo alegado**. Debe tenerse presente que el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Conteste con lo anterior, en la generalidad de los casos, el artículo 81 del mismo Código establece una sanción del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. No obstante, el citado mandato dispone que en los supuestos en que se determine que se ha inducido a error a la Administración Tributaria, **mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño,** por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del 75%. La aplicación de ese porcentaje sancionatorio agravado es excepcional y solo es posible cuando se haya acreditado alguno de los criterios que han sido dispuestos para la aplicabilidad de este efecto sancionador, a saber, la simulación de datos, la deformación u ocultamiento de información o bien, cualquier otra forma de engaño. **En el caso concreto**, desde el traslado de cargos se aclaró al contribuyente que las conductas se le imputaban a título de negligencia y que la sanción que procedía era la aplicación del 25% del total de las cuotas adicionales, indicando expresamente el monto *(folios 2, 3, 26, 27, 45 y 46 del expediente administrativo).* Nótese, incluso, que cuando en el anexo se señala que la empresa demandante mediante el registro de una supuesta cuenta por cobrar, en realidad lo que hace es distribuir dividendos, con lo cual *"…está efectuando a través de los movimientos contables descritos anteriormente una disminución patrimonial…",* **no se califica que ello haya sido con la intención de**

simular datos, deformar u ocultar información verdadera o de cualquier otra forma, llevar a engaño a la Administración Tributaria. Como la Administración no contaba con los elementos suficientes para establecer que los movimientos contables realizados por la actora utilizando la cuenta de "Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador, se hizo con las intenciones mencionadas, no podía sancionar con un 75% por lo que imputa la posible sanción conforme a la regla general que en esta materia señalan tanto los artículos 71 y 81 del Código de Normas indicado. Así las cosas, no encuentra este Tribunal contradicción alguna. **Desde el principio el contribuyente conocía que se le imputaba la conducta a título de negligencia y así se sancionó, al aplicar una multa de un 25% de los montos no ingresados al fisco en forma oportuna. Por ende, no se le violenta los derechos de intimación ni de defensa.** Por demás, las resoluciones impugnadas se encuentran fundamentadas. Ello toda vez que siempre intimaron la conducta a título de negligencia y con la correspondiente sanción de multa en un 25%. Además, se demostró la existencia del elemento subjetivo de la infracción: a folios 90 a 92 del expediente administrativo se señala que *"… Hotel Camino Real S.A. realizó una distribución oculta de utilidades, porque utilizó el pago de la recompra y los intereses de los títulos de deuda para pagar a su socia I.R.H. El Salvador dividendos por la suma de (…) mediante una maniobra contable trata de ocultar la realidad económica al traspasar las utilidades del Hotel Camino Real S.A. a I.R.H. El Salvador utilizando la cuenta de "Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador (…) se concluye que es evidente que la forma jurídica adoptada por Hotel Camino Real S.A. es manifiestamente inapropiada y se persigue con ello indudablemente el no pago del Impuesto sobre la Renta (...) Además I.R.H. El Salvador es una empresa domiciliada en el exterior, sin embargo Hotel Camino Real S.A. no efectuó la retención a la que hace mención el artículo 23, inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni realizó el pago del impuesto al Fisco";* y a folios 92 y 93 se señala que *"... las acciones antes descritas, a criterio de esta Dependencia constituyen comportamientos que irremediablemente provocaron un perjuicio fiscal, siendo que ello no pudo haber pasado desapercibido por los diferentes personeros de la empresa, bajo tales consideraciones el reclamante debe responder ante su falta de cuidado, evidenciando su negligencia en la atención del mismo (…) Por otra parte, queda claramente determinado que existen tangiblemente un nexo causal entre la actividad de la contribuyente y el resultado obtenido, o sea precisamente en virtud de la falta del deber de cuidado manifestada se ejerció un derecho que no correspondía, dedujo gastos que no proceden y no realizó la retención a la que se encontraba obligada, y por tanto no se entregaron al fisco los montos de impuestos que debieron ser y que en virtud de la auditoría fiscal efectuada se determinaron, determinación que fue confirmada íntegramente por el Tribunal Fiscal Administrativo mediante el fallo Nº 285-2006 de las once horas del veintinueve de junio del 2008…".* Asimismo, el **Tribunal Fiscal Administrativo** indicó que " *(...) la contribuyente actuó sin el necesario deber de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que provocó*

inexactitudes en los montos declarados (...) la sección fiscalizadora es prolija en puntualizar todos los hechos que sustentan la conclusión de que el comportamiento desplegado por la contribuyente, cumple con todos los requerimientos legales para ser calificado, conforme a la conducta descrita en el artículo 81 del Código Citado, lo cual incluye consecuentemente la presencia del elemento subjetivo de las infracciones administrativas (…) mediante el procedimiento determinativo iniciado y confirmado por razón del fallo TFA-285-2006P, (sic) de las 11 horas del 29 de junio de 2006, se demostró que tales erogaciones fueron rechazadas, por cuanto no representan un gasto necesario para la obtención de rentas gravadas, al estar asociadas las mismas, con préstamos utilizados para el pago de la recompra de acciones comunes, por lo que no es procedente aceptar que la recurrente, ha hecho una interpretación razonada de la norma al aplicar esas partidas como gastos deducibles (…) advierte este Tribunal que en la sentencia No. TFA-285-2006P mencionada, ya se ha analizado en forma detallada, el elenco de hechos que conformaron la distribución de dividendos por parte de la contribuyente a su relacionada, y así fue confirmado, quedando debidamente demostrada la configuración de una maniobra, que conllevó la indicada distribución de utilidades (...) no se trata, en la especie, de una "simple presunción" sino más bien en la verdadera acreditación culposa, de parte de la contribuyente…"" (folios 146 a 150 del expediente administrativo). Por otra parte, aún y cuando existiera algún error de redacción en las conductas impugnadas (lo que a juicio de este Tribunal no se presenta) debe tenerse presente que lo alegado por la accionante no incide en la forma como se resolvió la controversia, toda vez que se le imputó la realización a título de negligencia, se acreditó su existencia y se le sancionó con la multa correspondiente a las conductas negligentes. Desde esta perspectiva, no se observa incongruencia alguna ni que se haya dejado a la parte actora en estado de indefensión, por lo que en aras del principio de celeridad y la proscripción de la nulidad cuando no se cause indefensión, el vicio que se acusa de ninguna manera podría invalidar el pronunciamiento realizado. Así las cosas, estima este Tribunal que el elemento subjetivo de la infracción fue debidamente acreditado. Correspondía a la Administración acreditar mediante las probanzas debidas dentro del procedimiento administrativo sancionador, que el sujeto pasivo era el autor de la infracción. En la especie, ese deber conllevaba demostrar que la sociedad actora incurrió en inexactitud en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, y en las declaraciones del Impuesto de Retenciones de enero, abril, julio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1999; y en los meses de marzo, abril, junio, septiembre, octubre y diciembre del 2000; y en los meses de marzo, mayo, junio, septiembre y diciembre del 2001, a consecuencia de los movimientos contables realizados por la actora utilizando la cuenta de "Cuentas a Cobrar-Intercompañías I.R.H. El Salvador, que implicaron el registro de una supuesta cuenta por cobrar, cuando en realidad lo que hizo fue distribuir dividendos, lo que redundó en la falta de ingresos por los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos

fiscal 1999, 2000 y 2001. **Como se ha señalado, eso quedó comprobado, primero, en el procedimiento determinativo y luego en el sancionador**. Aunado a la falta al debido deber de cuidado al no reportar activos en el período fiscal que corresponda, es evidente que registrar bajo una cuenta por cobrar, el pago de dividendos a favor de su socia L.R.H. El Salvador, constituye una negligencia imputable a la contribuyente, quien era la responsable ante el Fisco. Debe señalarse que de lo dispuesto en los artículos 110, 116 y 124, se desprende el deber de los contribuyentes de llevar su contabilidad al día y forma correcta, por lo la actuación acreditada en este proceso constituye una falta a ese deber y una conducta negligente de la sociedad actora. **En conclusión, la empresa s í conoció desde el principio la conducta imputada y por la que luego fue sancionada**.Tampoco resulta de recibo lo referido a que en el acápite de conclusiones de los anexos a los traslados de cargos número 193-0000002831, 193-0000002841 y 193-0000002851, se consignó que la empresa actora había "omitido ingresos generados por las operaciones gravadas"*(folios 13, 34 y 53 del expediente administrativo sancionador)*. Primero, porque la existencia de esa omisión no se demostró ni en el determinativo ni en el sancionatorio, **dado que no era el objeto del procedimiento**; segundo, porque dicha circunstancia no tuvo la virtud de causarle indefensión a la accionante, toda vez que el objeto del procedimiento se centró -a título de negligencia- en la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud; se acreditó su existencia –a saber: registrar bajo una cuenta por cobrar, el pago de dividendos a favor de su socia L.R.H. El Salvador, que redundó en la falta de ingresos por los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos fiscal 1999, 2000 y 2001-, y se le sancionó con la multa correspondiente a las conductas negligentes. En consecuencia, no existe vicio alguno respecto de la acreditación del elemento subjetivo de la infracción sancionada y la conducta administrativa se ajusta al ordenamiento jurídico.

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

ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por otra parte, conforme ha sido explicado en los Considerandos anteriores, las conductas administrativas se encuentran motivadas en los términos que exige el numeral 136 de la Ley General de la Administración Pública.

XIo. ***COROLARIO. DEFENSAS OPUESTAS.*** La representación del Estado plantea la **defensa de falta de derecho**. La excepción debe ser acogida. Como se ha señalado, en el subjúdice, no se ha logrado establecer en qué medida las acciones emprendidas por el Estado en el ejercicio de las potestades sancionatorias, que desembocaron en la autoría por parte de la sociedad actora de la infracción administrativa que se imputó conforme al numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, resulten ser contrarias al ordenamiento jurídico. Por el contrario, la conjunción de las circunstancias señaladas en este fallo permiten tener por acreditado que el sujeto pasivo fue el responsable y por ende, se cotejó su reprochabilidad, respecto de las conductas que configuraron la infracción administrativa que se le imputó. Se pudo establecer la acreditación debida de los elementos subjetivos y objetivos de la infracción imputada, mediante la cual hubo sumas dejadas de ingresar por concepto de los Impuestos sobre la Renta y sobre Remesas al Exterior en los períodos fiscal 1999, 2000 y 2001, dada la inexactitud de la información declarada. La inexactitud establecida es antijurídica y plenamente reprochable y referible a la sociedad actora, tal y como lo ordenan los artículos 71, 81 y 148 del citado Código, por lo que ese elemento fue plenamente cubierto. Asimismo, resulta improcedente –por ser contrario a la cosa juzgada material recaída con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010 de las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez-, la aplicación de la causa eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal, así como, las pretensiones tendentes a modificar la sanción impuesta sobre los ajustes determinativos al impuesto sobre remesas al exterior. Lo anterior supone que no existe mérito para disponer la nulidad de lo actuado, lo que lleva al acogimiento de la defensa de falta de derecho. En consecuencia, lo debido es disponer el rechazo de la demanda en todos sus extremos."

5. Tribunal Registral Administrativo y Artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección I][vi]
Voto de mayoría

"IV. En relación al fondo de la discusión, la representación de la empresa recurrente argumenta su inconformidad con la tesis del a-quo, en cuanto da razón a la tesis del Estado en lo tocante a sostener que el Tribunal Fiscal Administrativo no aplicó correctamente el artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según el cual para iniciar el procedimiento sancionador "no será necesario que el

procedimiento de determinación de tributos haya agotado la vía administrativa". También ese fallo ratifica la directriz de la Dirección General de Tributación N° 01-02, de 10 de enero del 2002, denominada "Procedimiento sobre la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios", según la cual el procedimiento sancionador puede desarrollarse en forma paralela al procedimiento determinativo, con la condición de que el órgano administrativo resuelva primero el determinativo y luego el sancionador, y, en caso de recurso sólo del determinativo debe suspender la ejecución de la resolución del sancionador, hasta que se resuelva el recurso relacionado con el determinativo. Esa interpretación la combate la apelante con los argumentos que siguen:

1) El artículo 153 de repetida cita, permite que se inicie el procedimiento sancionador sin que se haya agotado la vía administrativa en el determinativo, pero no que se finalice, por la elemental razón de que lo resuelto en aquél, es presupuesto objetivo y cuantitativo de la sanción prevista en el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2. La Directriz referida tiene previsiones en la hipótesis en que el contribuyente no recurra el procedimiento sancionador, pero sí el determinativo. En tal caso, se dice, se puede dictar la resolución sancionadora, pero no se le puede ejecutar hasta que se resuelva el recurso contra el determinativo.

Así, si tal recurso se resuelve favorablemente al contribuyente, debe revocarse de oficio el acto sancionador y su resolución, en virtud de la relación de dependencia existente entre ambos, solución que estima inconsistente y que aplica en forma errónea el artículo 153 del mismo Código. 3. El artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública consagra el principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, al señalar que "la Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables…". De ese modo, la Administración tiene la potestad, esto es, el poder-deber de ejecutar los actos eficaces y válidos. No puede decidir no hacerlo. Así si se dicta la resolución el procedimiento sancionador y ésta no es recurrida, queda firme en la vía administrativa, por lo que no habría razón para no ejecutarla. La Directriz, en abierta invasión a las potestades legislativas, dispone, contra legem, que no se ejecute la resolución, "por su dependencia" con la firmeza del procedimiento determinativo. Esto, evidencia que la firmeza del acto determinativo es un presupuesto básico del elemento motivo, del acto sancionador, lo que implica que éste no debe dictarse sino hasta que aquélla se produzca. El dictado del acto sancionador sin dicho presupuesto lo vicia de nulidad absoluta, por falta de motivo. De ese modo acusa a la Directriz dicha de incurrir en una doble incoherencia, primero, manda dictar un acto inválido o nulo y segundo, en lugar de ejecutarlo como procede, consiente de su invalidez, ordena que no se ejecute. 4. La Directriz ordena también "revocar de

oficio" el acto sancionador si luego la resolución del Recurso determinativo favorece la contribuyente. Sin embargo el artículo 156.1 de la Ley General de la Administración Pública establece que "No será posible la revocación de actos reglados" y se pregunta, ¿ Qué más acto reglado puede concebirse que el que impone una sanción, sujeta al principio de legalidad y de tipicidad punitiva?. Lo que en su opinión evidencia, que la solución administrativa ahora avalada por la resolución recurrida, no hace más que contravenir groseramente la ley, por lo que pide se revoque la sentencia objeto de alzada.

V. En esta litis, consta en el expediente que en la administración tributaria la empresa demandada fue objeto de dos procesos, uno determinativo de la renta y otro, en el cual se imponen sanciones por infracciones tributarias por omisión o inexactitud en el pago de los impuestos selectivo de consumo, general sobre las ventas y renta. Recurrida esta última ante el Tribunal Fiscal Administrativo, éste la anuló justificando su decisión en que la resolución determinativa aún no estaba firme al no haberse resuelto el recurso de apelación elevado a su conocimiento.

VI. Debe analizarse en primer término si el Tribunal Fiscal Administrativo tenía potestad para anular la resolución sancionatoria, en este caso INFRAC-DT10V CR-049-01 de la Dirección General de Tributación Administración de Grandes Contribuyentes. La potestad de anulación en el ámbito del derecho público, corresponde a la existencia de vicios esenciales que aquejen al acto recurrido y que consten o se hayan demostrado palmariamente. En el caso que se examina, de la resolución objeto de este proceso de lesividad, parca en explicaciones, se puede deducir sin embargo que la causa de la nulidad es la inexistencia de una resolución firme, determinativa de los tributos del contribuyente. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en la Sección Quinta, que regula el procedimiento para aplicar sanciones administrativas, en el numeral 153 literalmente dice: "*Inicio de causa. Para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa".* Entonces, está claro que el "inicio" de procedimiento sancionador puede ocurrir antes de que el determinativo haya apurado la vía administrativa. El conflicto es que una vez iniciado, el funcionario competente deberá seguir los pasos que señala el numeral 150 del mismo Código, que prevé en los casos en que no haya autodeterminación de la sanción, como ocurre en el que se analiza, que se pondrá en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que estime conveniente y para aportar las pruebas de descargo, disponiendo textualmente:" *Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes. La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.*

También se aplicará el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en este Código y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; sin embargo, no será aplicable la norma del inciso 9) del artículo 83 de esta última ley. Con respecto a la suspensión de la ejecución del acto administrativo sancionatorio, se aplicará el régimen general de los artículos 91 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa."

De conformidad con la normativa transcrita, resulta evidente que la nulidad decretada por el Tribunal Fiscal Administrativo es contraria a la ley, pues el acto que impuso la sanción a la actora había seguido el trámite señalado en el ordenamiento jurídico tributario y llegaba a su sede para su conocimiento y resolución. No pasa desapercibido a este Tribunal, el hecho de que el acto determinativo de los tributos de la accionante no estuviera firme, lo cual requiere de ese órgano una solución al conflicto, para lo cual podría recurrir a las mismas leyes tributarias o la legislación supletoria que autoriza el numeral 163 del Código citado."

6. Aplicación del Artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV][vii]
Voto de mayoría

"II). La disconformidad de la apelante radica en dos aspectos: **a)** en primer término se indica que la juzgadora de instancia interpretó erróneamente el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que, en consecuencia, dejó de aplicar. Para el representante del Estado, ese numeral permite iniciar la causa sancionatoria aún cuando el procedimiento de determinación no haya agotado la vía administrativa, de tal suerte que, no es necesario –como lo señala erróneamente la sentencia apelada- que la Administración Tributaria se abstenga de dictar la resolución sancionatoria en estos casos. Para el Estado se impone, al tenor de lo establecido en laDirectriz 01/2002, no ejecutar la resolución sancionatoria hasta tanto no se encuentre firme el procedimiento determinativo; **b)** agrega el articulante que el fallo venido en alzada dejó de aplicar el numeral 81 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios -reformado por ley Nª 7900- y aplicó erróneamente el principio constitucional de irretroactividad de la norma. Señala que la ley nª 4755 fue reformada por la ley Nº 7900, publicada en la Gaceta N.159 del 17 de agosto de 1999 y, ésta última, entró en vigencia el 1 de octubre de ese mismo año, razón por la cual no hay irretroactividad de la norma toda vez que, lo sancionado por el nuevo cuerpo normativo, no tiene relación alguna con la determinación del Tributo, antes bien, se castiga la infracción al deber formal de declarar los impuestos en forma adecuada, esto es, sin omisiones o inexactitudes, tal y como lo señala el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fue desaplicado en este caso concreto.

Argumenta que es un deber formal realizar adecuadamente la declaración de impuestos y, por ello, debe considerársele una norma procesal, la que, por ser de orden público, se inserta en forma inmediata en los deberes del contribuyente, sin interesar la fecha del hecho generador del Tributo.

III). SOBRE LA APLICACIÓN DEL NUMERAL 153 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: El apelante señala que el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios admite la imposición de una sanción administrativa sin que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa. Estima que, al tratarse de una norma de procedimiento que impone un deber formal, ésta entra en vigencia a partir del momento en que así lo expresa la ley que, para el caso concreto era el 1 de octubre de 1999. En primer término, el Tribunal debe señalar que el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es una norma de procedimiento que imponga un deber formal. En efecto, los deberes formales son obligaciones pre-establecidas de los contribuyentes y, a manera de ejemplo, podemos citar los contenidos en el numeral 128 a) iii) del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No es propio de este tipo de deberes, la imposición de sanciones. Las normas procesales, por su parte, son aquellas que establecen el cause procedimiental que debe seguirse en un determinado asunto y, por ello, tampoco puede sostenerse que el artículo 81 citado sea una norma procesal. El referido numeral 81 se ubica dentro de la sección II del Código de Normas y Procedimientos Tributarios denominado ***"infracciones Administrativas",*** no quedándole al Tribunal ninguna duda de que en la especie estamos ante una infracción administrativa y no como lo sostiene el representante Estatal. Toda norma sancionatoria está conformada por dos elementos: **la conducta descrita como prohibida**, que para el caso concreto sería "*la omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas"* "*dentro de los plazos legalmente establecidos"* **y la sanción**, en este caso consistente en el pago del *"equivalente al veinticinco por ciento de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando se haya presentado declaración*". El principio de legalidad al que están sometidos todos los poderes públicos, en tanto representa una garantía para el administrado, se expresa en las máximas jurídicas de que *"no hay delito o conducta prohibida sin ley preestablecida"* y en que *"no hay pena sin ley preexistente".* El Tribunal estima que el numeral 153 que se acusa desaplicado no indica, -ni siquiera en su literalidad-, que es posible dictar una sanción sin esperar la firmeza del procedimiento de determinación. El referido numeral autoriza a la Administración Tributaria para proceder al ***"al inicio de la causa",*** más no a la imposición de la sanción, toda vez que la misma depende o está condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Debe tenerse presente que, la

conducta prohibida –tipo- *"omisión de la declaración"* y*"la presentación de declaraciones inexactas"* acarrea una sanción que se establece **partiendo del monto establecido** en el procedimiento determinativo, que en este caso relacionado con el periodo fiscal 1999. En efecto, la ley establece la sanción a partir de la diferencia entre el monto declarado y lo establecido en el procedimiento de determinación del periodo fiscal 1999, imponiendo al infractor el *"equivalente al veinticinco por ciento"* de esa diferencia. De lo expuesto se sigue que, la lectura que hace el Estado del numeral 153 que acusa desaplicado, se enfrentaría groseramente al principio de legalidad de la pena, puesto que, si el acto determinativo no está firme, uno de los elementos que la conforman tampoco lo está, creándose, además, una grave incerteza jurídica, en tanto el contribuyente no sabe a qué atenerse. El no esperar la firmeza de la resolución determinativa pondría al contribuyente, en una situación de no poder ejercer su derecho de defensa, puesto que, no está determinada la base de cálculo sobre la que se le impondrá la sanción del 25% y, este aspecto no puede ser rebatido por el interesado que ve disminuida la posibilidad de combatir el *cuantum* de la sanción, en la alzada administrativa. En razón de lo expuesto, debe confirmarse este extremo de la resolución impugnada.

IV) DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY: La ley Nª 7900, publicada en la Gaceta Nª 159 del 17 de agosto de 1999, modificó la ley Nª 4755 y entró en vigencia el 1 de Octubre de 1999. Se discute en este asunto la aplicación inmediata del numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a hechos ocurridos en el período fiscal de 1999, cuando no estaba castigada como infracción administrativa, la presentación de declaraciones inexactas. El Tribunal estima que, tal y como lo analiza la juzgadora de instancia, aún cuando la declaración del impuesto se haya presentado bajo la vigencia de la nueva ley, ésta se relaciona con meses anteriores a su vigencia y, como la sanción imponible al contribuyente parte de la diferencia entre lo declarado y lo determinado, la nueva normativa no podría aplicarse válidamente, sin infringir el numeral 34 constitucional. Admitir lo contrario, sería infringir, además, el principio constitucional de prohibición de retroactividad de las normas perniciosas, el de seguridad jurídica y, el derecho de defensa del contribuyente. Téngase en cuenta que, antes de la vigencia de la ley Nª 7900, se permitía al contribuyente que, dentro del plazo conferido al efecto por la administración tributaria, pudiera cumplir con lo omitido, sin mayores consecuencias y ello a todas luces resulta más ventajoso para el contribuyente que la sanción contemplada en el actual numeral 81 de la leyNª 7900. En este sentido, el transitorio II de ese cuerpo normativo 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".* De esa disposición transitoria se extrae que, si el legislador admitió la aplicación de la legislación más benigna para hechos acaecidos CON ANTERIORIDAD a la vigencia de

esa ley, con mucho más razón debe darse ese trato a las declaraciones del período fiscal de 1999 que se presentaron concomitantemente con su vigencia, pero referidos a hechos generadores producidos anteriormente. Como uno de los elementos de la sanción –25% de diferencia entre lo declarado y lo determinado en el período fiscal anterior a la vigencia de la norma- se integra con hechos que se produjeron cuando aún no estaba vigente la norma, no podría válidamente aplicarse a ese período fiscal lo establecido por el numeral 81 citado. Distinto sería el caso si la pena aplicable a la conducta prohibida fuere una sanción administrativa automática que no requiriera complemento alguno, supuesto que no se presenta en el subjudice. En síntesis, el que la declaración de la renta del período 1999 se presente en fecha posterior al cierre de ese período y, concomitantemente con la vigencia de la ley Nª 7900 no autoriza a la administración a aplicar en forma retroactiva la referida sanción consagrada en el numeral 81 del Código Tributario, ya que la conducta descrita como punible –tipo- se produjo en relación con estados financieros y registros contables de la contribuyente correspondientes al período 1999, de tal forma que, aún cuando la declaración presentada por el contribuyente se haya hecho en vigencia de la nueva legislación, está relacionada con la situación tributaria del contribuyente del año 1999 y lo realizado en ese período tiene vínculo directo con uno de los elementos de la pena imponible -principio de legalidad de la pena-, el que aún no está establecido en firme en este caso. En razón de lo expuesto, en este extremo también debe confirmarse la sentencia venida en alzada."

7. Actas de Inspección

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV][viii]
Voto de mayoría:

"V. Sobre el fondo: Como argumento central de su demanda, la parte actora indica que con motivo de los hechos objeto de las conductas administrativas impugnadas, no existió ningún perjuicio ni al Estado ni al cliente, habida cuenta que la venta quedó debidamente registrada en la caja, la cual se encuentra autorizada por la Administración Tributaria. Adicionalmente, señala que la norma aplicada por la parte accionada para la imposición de multas, indica en su título que la sanción se impone por la no emisión de facturas, por lo que otras conductas diferentes - como la no entrega del comprobante- no pueden ser penalizadas. Al respecto, este Tribunal estima improcedente lo alegado por la parte, y por consiguiente debe rechazarse lo argumentado, por los siguiente motivos: De una revisión de los autos y las conductas impugnadas, se evidencia que la infracción atribuida por la Administración Tributaria a la parte actora consiste en la *"no emisión de facturas",* conducta que es regulada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de la siguiente manera:

*"**Artículo 85. No emisión de facturas.** Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio"* . (el destacado es nuestro). De conformidad con lo indicado, para este Tribunal resulta evidente que la indicada norma contempla dos conductas diferentes como generadoras de una sanción administrativa, a saber,- la emisión o no de las facturas o comprobantes autorizados; y, -la entrega o no [de la factura] al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. En razón de lo anterior, resulta procedente la imposición de la sanción administrativa cuando se incurre en una u otra omisión de cumplimiento de dicho deber tributario. Como se desprende de la norma, la sanción surge a la vida jurídica con el mero acaecimiento del incumplimiento del mismo, sin que tenga relevancia o no, si hubo un demérito en las finanzas públicas. Lo anterior es lógico a si atendemos a que las conductas tipificadas en la norma de cita, son deberes formales tributarios, los cuales existen con el fin de asegurar medios de verificación para la debida determinación y percepción de los tributos. Como bien lo indica la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo 516-2011 del 08 de setiembre de 2011, en estos supuestos, el bien jurídico tutelado no es tanto la percepción inmediata del tributo, como el cumplimiento de un deber legal para facilitar el ejercicio de las facultades de gestión, administración y recaudación efectiva por parte de la Administración Tributaria. En estos casos, basta que se configure la conducta normada para que proceda la aplicación de la sanción prevista, sin que se prevea ningún eximente de la responsabilidad generada. Como falta formal, el mero cumplimiento de la conducta produce la sanción, exista o no afectación al pago del tributo. La norma orienta al contribuyente y al mismo tiempo previene la evasión fiscal. En el caso de examen se ha tenido por demostrado que la cajera del negocio denominado "Licorera Moravia" no hizo entrega oportuna de la factura de la compra de un refresco Maximalta, la cual fue realizada el día 6 de febrero de 2007 por los Auditores Fiscales de la Administración Tributaria de San José, Javier Porras López y Carlos Arturo Cordero González. En razón de lo anterior, se ha probado que efectivamente, la parte actora incurrió en la conducta establecida en el artículo 85 de cita, en tanto que a pesar de que efectivamente, pudo haber registrado la venta, no cumplió con el deber formal de entrega establecido en la norma en mención. En este orden de ideas, si bien la parte actora indicó en la audiencia de juicio como parte de sus argumentos que sí se había entregado el respectivo comprobante de la compra y por consiguiente pretendía demostrar que no incurrió en falta alguna, mediante las testigos Guiselle Rojas Torres y Andrea Barrantes Torres, considera este Tribunal, de conformidad con los criterios establecidos doctrinariamente para valoración de la prueba testimonial, que sus declaraciones no merecen la credibilidad suficiente como para demostrar que efectivamente se haya entregado de manera oportuna el respectivo tiquete de compra a los funcionarios de la Administración Tributaria. En este orden de ideas, con respecto

a la prueba testimonial y sus alcances, se ha indicado lo siguiente *"constituye algo superlativamente frágil. Que debe ser tratado con superlativa cautela, con mucha perspicacia, con no poca precaución, desenvolviendo una difícil labor de aquilatamiento.' Y así, el juzgador deberá decidir, ante todo, sobre la veracidad o la mendacidad de los testigos, para lo que comprobará las relaciones de amistad, enemistad o parentesco que pueda tener con alguno de los implicados en los hechos, o bien su modo de expresarse, su estado de nerviosismo, etc.; y también deberá verificar si las características físicas y psíquicas del testigo son o no normales, si presenció o no presenció personalmente los hechos, y desde qué lugar o a cuánta distancia y, en general, deberá efectuar un análisis de todos aquellos elementos o circunstancias que le permitan precisar del mejor modo posible la fiabilidad que le merece esa persona, en tanto en cuanto es vehículo transmisor de los hechos que expone ante presencia judicial"* (Climent Durán, Carlos. La prueba, tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 85-86. El subrayado fue suplido). De conformidad con lo anterior, para valorar la prueba testimonial, el Juzgador debe tomar en consideración un cúmulo de circunstancias en las que se da la participación del testigo, que van desde su propio concurso en los hechos que se pretende demostrar, el vínculo de amistad, enemistad, parentesco con el proponente o con la contraparte, las condiciones en que se dio el hecho sobre el cual se vertirá declaración e inclusive, los aspectos en que se vertió la declaración según la dinámica propia de la audiencia oral de juicio. Por otra parte, en el análisis de la prueba testimonial, no debe obviarse las condiciones de percepción de los hechos que presentan los testigos. Al respecto se ha indicado lo siguiente: "*La percepción sensible de la cosas o del hecho, que difiere mucho de acuerdo con los individuos y con las condiciones en las que se encuentran. Los testigos están generalmente en una condición negativa desfavorable, muy distinta a la de un observador: tienen conocimiento por azar, involuntariamente, sin preparación y sin interés y, en consecuencia, sin mucha atención: lo que da lugar a una percepción más o menos incompleta, fragmentaria y descolorida. Las cualidades de la percepción dependen mucho de las condiciones en las que se forma: condiciones subjetivas en las que se encuentra el individuo en relación con el desarrollo del acontecimiento (estado afectivo, interés, disposición mental, etc.); condiciones objetivas en las que se presenta el objeto, simple o complejo (luz, distancia, movilidad, etcétera)".* (Gorphe, François. La Apreciación Judicial de las Pruebas. Buenos Aires. Editorial La Ley, 1967, 371). En razón de lo anterior, corresponde al Tribunal de Juicio analizar las particularidades propias de cada deposición y determinar para la situación concreta del declarante en concreto, las condiciones reales y objetivas en que se operó su percepción de los hechos, ponderando en su particular situación jurídica, si el conocimiento que llega a tener efectivamente cumple para sustentar a nivel probatorio la teoría del caso del proponente o si por el contrario, estaba en una situación particular, en donde tenía un conocimiento relativo del hecho, pero sin poder aportar a la convicción del Juzgador elementos suficientes para la adoción de una decisión favorable a los intereses del

proponente. De manera que los elementos traidos al proceso por el actor no logran generar un nivel de convicción capaz de tener por acreditado por este Tribunal de la entrega del documento legalmente necesario. En este orden de ideas, en el presente proceso, estima este Tribunal que se debe confrontar los alcances y particular situación de las declaraciones de las testigos ofrecidas y su relación con el local comercial sancionado, frente a la situación de los funcionarios públicos responsables de la respectiva acta, los cuales no poseen un interés particular ni en favorecer ni afectar los intereses de la parte actora. Es así como es de advertir que en el caso de la testigo de la parte actora, señorita Rojas Torres, ésta es, precisamente la persona que incurrió en la conducta prevista en la norma de análisis, en su condición de dependiente y responsable de la caja en el momento de los hechos, siendo así que por tal motivo, su mero dicho de ninguna manera puede ser considerado como prueba suficiente de que se entregó de manera oportuna el comprobante de pago al funcionario de la Administración Tributaria, dado que la credibilidad de su deposición se ve ralentizada por esta circunstancia. Por el contrario, de la declaración de dicha persona, no se evidencia una certeza capaz de desvirtuar el acta de hechos levantada en el sitio, en el sentido de que se haya dado una efectiva entrega del comprobante de compra de manera simultánea o al menos con posterioridad a ésta, dado que la testigo se limita a narrar la atención del cliente, junto con la llegada de otro presunto comprador, mas sin que de sus respuestas se desprenda de manera fehacientemente que puso el comprobante en las manos del fiscalizador en un lapso de tiempo razonable con las circunstancias del caso. En el caso de la testigo Barrantes Torres, quien dice poseer un vínculo familiar con la representante de la sociedad actora, es de señalar que su declaración no puede desvirtuar lo afirmado por los funcionarios de la Administración Tributaria en el acta de hechos N. 5401000061466. Lo anterior, en tanto que más de cinco años despues de ocurridos los sucesos generadores de la sanción administrativa, la señorita Barrantes en su declaración señala recordar lo sucedido con respecto al acto de venta, mas sin indicar de manera concreta y fehaciente , el haber presenciado la entrega del tiquete por la compra del refresco en cuestión. Como se advierte ninguna de las dos declaraciones demuestran contundencia en el hecho fundamental a demostrar para destruir la base de la sanción impuesta (sea la entrega efectiva al funcionario de Tributación del comprobante de pago), siendo así que su declaración requerían tener una fuerza calificada para apoyar la tesis de la parte actora, habida cuenta que como testigos les correspondía el deber de demostrar falsedad en lo afirmado por los funcionarios de la Administración Tributaria -tomando en consideración que no se alegó ni se demostró circunstancia o motivo alguno en ellos que haga presumir un animus de falsear los hechos en el acta de marras- y no sólo probar una serie de hechos puros y simples, en cuanto a la venta y emisión del tiquete, lo cual no es cuestionado ni en el acta respectiva ni por la demandada. Si bien la representante de Guaruzza S.A. no alegó de manera explícita la existencia de falsedad de lo consignado en el acta N. 5401000061466, de manera

implícita se advierte que en sus alegatos de apertura en la audiencia de juicio, pretendió introducir dicha tema, al invocar que la prueba pretendía demostrar que sí se había entregado oportunamente el comprobante de la compra, lo cual es contrario a lo consignado en la referida acta. En este orden de ideas, debe tomarse en consideración que las actas de inspección en procedimientos como el de análisis, se encuentran reguladas de forma expresa en el artículo 154 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que dice:

*"**Artículo 154. Actas de inspección** . En los informes o las actas de inspección, deben consignarse las circunstancias de la infracción que se imputa. El interesado debe firmar el acta y en ella puede dejar las constancias que estime conveniente. Cuando se niegue a firmarla o no pueda, el funcionario actuante debe dejar constancia de ello".* Con respecto a la naturaleza de dicho documento, estima este Tribunal que debe aplicarse el artículo 369 del Código Procesal Civil, que les concede el carácter de "*documentos públicos*" a los documentos expedidos por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. Por otra parte, el artículo 370 del Código Procesal Civil, señala con respecto a dichos instrumentos públicos lo siguiente: "*Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones*". Lo anterior implica que los alcances del carácter de plena prueba del documento público, se limitan a los hechos que el funcionario afirme haber realizado él mismo, o que hubieren pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones. No obstante, lo anterior no impide, que esa misma información eventualmente pueda ser declarada falsa, recurriendo para ello a las vías procesales pertinentes, posibilidad que prevén los artículos 396 y 397 del Código Procesal Civil; lo cual no ha acontecido en el subjúdice. En razón de lo anterior, dichos documentos son susceptibles de ser objetados, con carga a la parte que los objeta, para la demostración acerca de su falsedad. Asimismo no puede obviarse que el artículo 82.4) del Código Procesal Contencioso Administrativo establece expresamente que toda la prueba que se haga llegar al proceso y sea admitida será valorada conforme a las reglas de la sana crítica, siempre en el entendido de que de conformidad con el artículo 85,2 de dicho cuerpo normativo, el sometimiento de la misma al contradictorio será orientado a la búsqueda de la verdad real en el proceso. Por lo anterior, en el proceso contencioso administrativo, el análisis de los documentos públicos implica necesariamente una valoración de si los mismos han sido argüidos de falsos en su contenido por alguna de las partes, y de ser así, valorar según las reglas de la sana crítica (artículo 330 del Código Procesal Civil) la prueba aportada para demeritar lo que los mismos afirman, así como lo que dichos documentos disponen y es objetado. Como se ha indicado, en el presente caso, la parte actora cuestiona de manera implícita el contenido del Acta de Hechos de la Inspección Tributaria, sin embargo, no aporta prueba idónea y contundente para desvirtuar el documento

público aludido o los hechos ahí consignados. Tampoco se advierte falta de precisión en el acta levantada ni disconformidad de su contenido con los hechos y el ordenamiento jurídico aplicable. En este orden de ideas, debe recordarse que la carga de la prueba la tiene quien formula una pretensión o se opone a una formulada por otra parte. Así, el Código Procesal Civil en su Artículo 317 expresamente señala: " *La carga de la prueba incumbe: 1) A quien formule una pretensión, respecto a las afirmaciones de los hechos constitutivos de su derecho. 2) A quien se oponga a una pretensión, en cuanto a las afirmaciones de hechos impeditivos, modificativos o extintivos del derecho del actor.* " En este mismo sentido, en materia tributaria, ha dicho la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su voto No. 38-94 de las catorce horas veinte minutos del treinta y uno de Mayo de mil novecientos noventa y cuatro, lo siguiente:

"*VII. ... dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación …Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada. Es principio general de la materia tributaria, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación ... Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuar ápesando sobre éste . En ese sentido expresa el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artìculo 140: " … debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamente su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas "..... La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el inicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. .. "* En el caso de análisis, tal principio impone el deber a la parte actora, de aportar la prueba de descargo, es decir, de hacer llegar a los autos (tanto en sede administrativa como jurisdiccional) las probanzas fehacientes a través de las cuales pretende desvirtuar lo actuado por la Administración Tributaria en el acta levantada por sus funcionarios. No obstante lo indicado supra, el cuestionamiento realizado por la sociedad actora contra el Acta de Hechos, está ayuno de elemento probatorio suficiente, siendo así que no advierte este Tribunal que se haya demostrado prueba alguna en contra de su contenido y en consecuencia, no se advierte vicio alguno de nulidad en la resolución SG-SA-01-VR-0410-8 del 06 de marzo de 2008 y la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo 516-2011 del 08 de setiembre de 2011 y en la multa impuesta, con base en las mismas, en

tanto que sus elementos formales y materiales se estiman conforme a derecho, según la prueba que consta en autos.-"

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII][ix]
Voto de mayoría

"III. […] Las actas de inspección se encuentran reguladas de forma expresa en el artículo 154 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que dice:

*"**Artículo 154. Actas de inspección**. En los informes o las actas de inspección, deben consignarse las circunstancias de la infracción que se imputa. El interesado debe firmar el acta y en ella puede dejar las constancias que estime conveniente. Cuando se niegue a firmarla o no pueda, el funcionario actuante debe dejar constancia de ello".* El citado numeral, precisa que la información contenida en las actas de inspección se debe ceñir a *"las circunstancias de la infracción que se imputa"*, es decir, a los hechos con relevancia en la materia tributaria y que serán valorados por la Administración. Es criterio de este Tribunal, que no lleva razón la parte actora al argumentar que *"el acta de hechos no se ajusta a la realidad, es imprecisa y omisa"*, toda vez que las supuestas omisiones que se acusan (la cantidad de clientes que se encontraban en el salón del Restaurante y en la caja esperando ser atendidos, la cantidad de llamadas telefónicas solicitando el *"servicio express"* y el momento en que los funcionarios se apersonaron a la caja para el pago), carecen de relevancia en la descripción de los hechos de la infracción endilgada por la Administración Tributaria al actor, siendo que su incorporación en nada afecta la descripción fáctica cuestionada. Cabe destacar que la infracción atribuida por la Administración Tributaria al actor consiste en la *"no emisión de facturas",* regulada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establece lo siguiente:

*"**Artículo 85. No emisión de facturas.** Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio"*. Resulta claro que el numeral 85 contempla únicamente dos circunstancias o hechos para describir la infracción, a saber: - la emisión o no de las facturas o comprobantes autorizados; y, -la entrega o no [de la factura] al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. De tal manera, que los restantes elementos que rodean los hechos de la infracción, irrelevantes per se en la resolución del asunto, no deben ser adicionados en el Acta de Inspección, por dicha razón corresponde rechazar la omisión alegada por el actor. Es necesario precisar que las Actas emitidas por los funcionarios o inspectores de la Administración Tributaria, constituyen documentos públicos, como bien lo apunta la demandada, es en el artículo 369 del Código Procesal Civil que se les

concede tal carácter a los documentos expedidos por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. Además, el artículo 370 del Código Procesal Civil, concede a los instrumentos públicos el valor de plena prueba de la existencia material de los hechos que se consignan, mientras no sean argüidos de falsos.

IV. DE LA CONFECCIÓN DE LA FACTURA: El actor presenta en su demanda los siguientes argumentos relacionados con la confección de la factura: - Que el 21 de febrero de 2006 se confeccionó la factura N° 58358 por la suma ¢5.450.00, pero los funcionarios de la Administración Tributaria se negaron a recibirla. Alega que los funcionarios, no hicieron pago al cajero directamente, ya que dada la cantidad de clientes solicitando el mismo servicio, procedieron a exigir el monto de la cuenta y colocaron el dinero en el mostrador a la espera que el cajero lo tomara, pero por la cantidad de clientes los funcionarios entraron en desesperación, por lo que procedieron a identificarse y a confeccionar el acta del presente juicio, ya que pretendían una atención prioritaria con independencia de las personas que las antecedían en el turno. - Que se utilizaron dos talonarios de facturas: El primer talonario estaba numerado de la factura 58301 a la factura 58350 y que la última factura confeccionada era la número 58304. Señala el actor que por la cantidad de clientes se usó otro facturero que se inició con el número 58351 y luego se confeccionó la factura número 58358 para las funcionarias de Tributación, y que éstas no solicitaron ver otro talonario. Apunta la parte actora que las facturas son el único medio de comprobación y control interno del manejo de la caja, y que sin excepción siempre se tienen que confeccionar. **La Procuraduría General de la República** manifestó que no es cierto y no aceptó que se hubiera confeccionado la factura en el momento en que los funcionarios de la Tributación pidieron la cuenta, considera como lógico que si se pide el monto a cancelar tiene que confeccionarse en ese mismo acto la factura correspondiente, lo que no se cumplió y por ello se configura la infracción del artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En cuanto al uso de dos talonarios de facturas, indica que según consta en el acta de los inspectores el único facturero en uso contenía las facturas del 58301 al 58350, y la última factura era la 58304 al momento en que los funcionarios le piden mostrarlo. Señala el demandado, que no cabe duda de que la factura número 58358 fue confeccionada con posterioridad al levantamiento del acta de hechos, por lo que no es cierto que los funcionarios no quisieron recibirla. Vistos los argumentos de ambas partes, **este Tribunal resuelve como sigue**: el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que las infracciones administrativas son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que debe observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Sobre este mismo tema la Sección Primera de este Tribunal, en el Voto número 082-2002, a las diez horas cuarenta y cinco minutos del ocho de marzo del dos mil dos, aclaró respecto al incumplimiento de los deberes formales tributarios lo siguiente: *"(…) Los llamados*

"deberes formales tributarios" tienen por objetivo asegurar la adecuada determinación y cobro de los tributos; éste tipo de infracciones, no requieren una lesión efectivamente inferida al bien jurídico tutelado para tenerse por constituida, bastando que se configure la conducta u omisión sancionada; en otras palabras, no es necesario que exista un perjuicio económico directo para la Hacienda Pública. El simple incumplimiento de la obligación configura la infracción y la norma no tiene ninguna eximente de responsabilidad basada en el hecho de que se haya o no defraudado al fisco, o que por otro medio se pueda llegar a la determinación tributaria.(…)". Adicionalmente, el artículo 128 del mismo cuerpo normativo establece como parte de los deberes formales de los contribuyentes la obligación de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria. En el presente caso, en el acta de hechos levantada por los funcionarios de la Administración Tributaria, se consignó claramente que la parte actora no entregó la factura en el momento del pago delservicio de restaurante y que únicamente facilitó un talonario de facturas para que fuera revisado por los inspectores. Pese a que en la demanda se aporta una copia simple de la factura 583358, tal probanza no resulta admisible y debe ser rechazada por cuanto no se ofrecen otros elementos probatorios que acrediten de manera fehaciente la confección de la factura en el momento del pago o la negativa de los funcionarios administrativos de recibirla y siendo que el acta de hechos constituye un documento público que no ha sido desvirtuado en esta sede por la parte actora, el presente extremo de la demanda se rechaza por improcedente."

8. Normativa Supletoria

[Sala Primera][x]
Voto de mayoría

"VI. El punto medular del agravio, y alrededor del cual gravitan los distintos argumentos expuestos por el casacionista, es si la paralización ocurrida en varias oportunidades durante la tramitación del procedimiento determinativo incoado contra la actora, puede generar su caducidad. En este sentido, un primer aspecto que debe ser analizado es que los procedimientos de esta naturaleza, en virtud de la exclusión expresa contenida en el numeral 367 de la LGAP (reiterada en los decretos ejecutivos no. 8797-P y 9669-P), se encuentran regulados en forma independiente por el CNPT. Lo anterior sin perjuicio, claro está, de la aplicación supletoria del primer cuerpo normativo cuando resulte necesario por falta de norma expresa, según lo dispone el cardinal 155 del CNPT. En este sentido, el Tribunal consideró: "*Por otro lado, respecto de la postura que sostiene la representación estatal en cuanto a la inaplicabilidad de la caducidad a los procesos iniciados por la Administración, debe decirse que, en efecto, esa pareciera ser la tesis que estuvo plasmada en la Ley General de la Administración*

Pública hasta el año 2006 (y, por ende, al momento de los hechos que son relevantes para sub lite)… Para lo que aquí interesa, estima este Colegio que el contraste de ambas redacciones (más lo dispuesto en el artículo 367.2.d de la misma LGAP, que ciertamente excluye la materia tributaria de la aplicación del procedimiento administrativo regulado en ella, en tanto cuente con sus propias regulaciones al respecto) sirve para confirmar el argumento de que, al menos dentro del marco temporal en que transcurren los hechos que son de relevancia en este asunto, la figura de la caducidad efectivamente no aplicaba a los procesos tributarios de fiscalización, iniciados por la propia Administración." Ahora bien, el recurrente arguye que entre el reclamo administrativo y la resolución determinativa, y tiempo después, entre la apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo y el fallo de ese órgano, transcurrieron 15 y 17 meses, respectivamente, lo que genera la caducidad del procedimiento por cuanto se debe aplicar el numeral 340 de la LGAP. En esencia, se plantean dos aspectos que se encuentran concatenados. Por un lado, que en el caso de los procedimientos tributarios, el precepto de cita resulta aplicable en forma supletoria, por integración del ordenamiento, y por el otro, que para la solución del presente asunto, se debe considerar la redacción actual de la norma (en virtud de la reforma contenida en el CPCA) que se afirma quebrantada, y no la original. En cuanto al primero de ellos, el punto a dilucidar es si el hecho de que las disposiciones adjetivas atinentes al procedimiento tributario no prevean la figura de su caducidad constituye, o no, una laguna normativa, circunstancia de la cual pende la decisión por adoptar en el sub examine. En criterio de esta Sala, y por las razones que de seguido se exponen, la respuesta que se debe dar a esta interrogante es negativa. En términos generales, es preciso aclarar que el hecho de que un instituto no se encuentre regulado, no implica, en forma automática, que exista una laguna. Esto en virtud de que bien puede darse el supuesto de que la omisión haya sido intencional por parte del legislador, a efectos de no habilitar determinada figura o consecuencia jurídica en un campo específico. A manera de ejemplo, en ciertos procedimientos, se ha dispuesto que la acción caduca en un plazo de tiempo determinado, mientras que en otros no. A partir de esta lógica, no sería dable afirmar que, respecto de los segundos, existe una laguna que deba ser suplida, mediante la analogía o la aplicación supletoria de otros preceptos. Los vacíos normativos se dan cuando, en aplicación del principio de plenitud del ordenamiento, se presenta un conflicto por una situación de hecho no prevista en forma expresa, que debe ser resuelta, o bien, cuando la legislación aplicable la regula pero en forma incompleta. En materia procesal, por tratarse de una concatenación de etapas, los distintos actos procedimentales se encuentran dispuestos en la normativa, aunque sea en forma mínima. Así, la aplicación supletoria se daría cuando lo regulado resulte insuficiente. En síntesis, las figuras que pueden ser aplicadas son aquellas que se encuentren vinculadas con los elementos de los actos o etapas procesales previstas en forma expresa para el procedimiento específico que sea objeto de análisis. Ahora bien, en el caso concreto, resulta claro que ni el CNPT ni el Reglamento General de Gestión,

Fiscalización y Recaudación Tributaria regulan el instituto de la caducidad del procedimiento determinativo. No obstante lo anterior, ello no supone, contrario a lo que afirma el casacionista, que deba aplicarse en forma supletoria el numeral 340 de la LGAP. La caducidad es una forma distinta de finalización de los procedimientos administrativos, la cual se produce cuando su tramitación se paraliza por una causa imputable a su promovente por el plazo que al efecto se fije a nivel legal. Como se puede observar, constituye un mecanismo que procura sancionar la indolencia al momento de gestionar el avance de las distintas etapas tendientes al dictado del acto final. Ahora bien, dado su carácter excepcional (por tratarse de una salvedad a la regla general de que los procedimientos finalizan con el dictado del acto final), así como por el hecho de que se trata de una sanción procesal (lo que la diferencia del desistimiento o la renuncia, que suponen un decaimiento sobrevenido del interés del promovente), considera esta Sala que su aplicación no es generalizada, sino que debe estar prevista en forma expresa al momento en que se regulan los distintos cauces procedimentales. Así las cosas, lo dispuesto en la LGAP sobre la caducidad no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria, y en ese tanto, no se puede producir la vulneración aducida. En virtud de lo anterior, no son atendibles los restantes argumentos relacionados con la aplicación retroactiva de la reforma al canon 340 de la LGAP. Por último, en lo tocante al alegato de la falta de competencia en virtud del tiempo, es menester aclarar que esta solo se limita cuando "*su existencia o ejercicio esté sujeto a condiciones o términos de extinción*", tal y como se preceptúa en el ordinal 66 de la LGAP. Aún más, dicho canon agrega: "*No se extinguirán las competencias por el transcurso del plazo señalado para ejercerlas, salvo regla en contrario*". Así, para los efectos de esta norma, debe diferenciarse entre la caducidad de la acción y la caducidad del procedimiento. De estas, únicamente la primera extingue la competencia, pero únicamente para el caso concreto. La segunda, por el contrario, en nada se relaciona con la competencia, ya que se trata, como se ha dicho, de una sanción ante la indolencia en el impulso del procedimiento, pero no afecta los elementos esenciales de la acción, la cual podría ser iniciada nuevamente salvo que haya operado la prescripción del derecho. En consecuencia, debe rechazarse el cargo opuesto."

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

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

[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] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN QUINTA. Sentencia 59 de las ocho horas con treinta minutos del trece de junio de dos mil trece. Expediente: 12-000661-1027-CA.

[iv] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN NOVENA. Sentencia 14 de las quince horas con cinco minutos del veintiséis de febrero de dos mil nueve. Expediente: 06-000105-0163-CA.

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

[vi] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA. Sentencia 86 de las diez horas con diez minutos del primero de marzo de dos mil seis. Expediente: 03-000534-0163-CA.

[vii] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia 13 de las quince horas con cuarenta minutos del trece de febrero de dos mil seis. Expediente: 03-000821-0163-CA.

[viii] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia 99 de las nueve horas del veintiocho de septiembre de dos mil doce. Expediente: 11-005743-1027-CA.

[ix] TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 54 de las diez horas con cuarenta minutos del veintisiete de mayo de dos mil nueve. Expediente: 07-000483-0163-CA.

[x] SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 1520 de las nueve horas con diez minutos del dieciséis de diciembre de dos mil diez. Expediente: 07-000073-0161-CA.