

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA

RESUMEN: El presente trabajo desarrolla el tema del Régimen de Tributación Simplificada, incluyendo: definición doctrinaria, normativa que lo regula y un desarrollo jurisprudencial sobre el tema en general, abordando puntos como su sanción, re calificación del régimen, entre otros.

Índice de contenido

1. DOCTRINA.....	2
DEFINICIÓN DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA.....	2
2. NORMATIVA.....	3
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	3
RÉGIMEN SIMPLIFICADO.....	3
LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS	9
REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA.....	9
REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS.....	15
3. JURISPRUDENCIA.....	31
RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA.....	31
SE ANULAN LAS NORMAS IMPUGNADAS EN CUANTO EXCLUYEN A LAS PERSONAS JURÍDICAS DE LA POSIBILIDAD DE ACCEDER AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA, AÚN ESTANDO DENTRO DE LOS SUPUESTOS DE LEY	76
RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA, RECLASIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA AL RÉGIMEN TRADICIONAL.....	79
FUENTES CITADAS.....	85

1 DOCTRINA

DEFINICIÓN DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA

[DURÁN ALPÍZAR Shirley y VALVERDE BLANCO Heilyn]¹

"Mediante el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 de 14 del setiembre de 1995, se facultó la Dirección General de la Tributación Directa [para establecer Regímenes de Tributación Simplificada para el Impuesto sobre la Renta y para el Impuesto General sobre las Ventas.

I Este sistema viene a remplazar el Régimen del Pequeño Contribuyente, continuando con el fin de la Administración, de que una gran cantidad de personas dedicadas a actividades lucrativas a pequeña escala contribuyan con al Fisco, para esto facilita una manera sencilla y de bajo costo para el contribuyente con el propósito de incentivar el cumplimiento voluntario.

"El RTS se estableció para aquellos sujetos pasivos que, por los escasos márgenes de valor agregado y rentabilidad, logran utilidades muy equivalentes al consumo de subsistencia de estos y sus familias, a pesar de la alta rotación de sus pequeños inventarios, es decir, dicho régimen no está disponible para el mediano ni el gran contribuyente".

A la vez con la creación del Régimen se busca cumplir con el principio de equidad donde cada persona aporta según su capacidad económica, así como beneficia a la Administración al aumentar la recaudación de los impuestos, sin que esto signifique un gran gasto de recursos humanos y administrativos.

Bonilla en su tesis de grado define el Régimen "... como un sistema tributario de acceso voluntario aplicado al pequeño microempresario por grupos o ramas de actividad. En dicho sistema, se simplifican los registros contables, no están obligados a emitir facturas, se hacen declaraciones trimestrales, todo con el fin de agilizar el control y pago de los impuestos de renta y ventas para las personas físicas con actividades lucrativas."

2 NORMATIVA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA²

RÉGIMEN SIMPLIFICADO

ARTICULO 72.- Requisitos.

La Administración Tributaria realizará, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate.

En ningún caso, el régimen se autorizará cuando el capital invertido sea superior al promedio determinado en la actividad o el grupo estudiado.

c) Monto de compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

d) Costos y gastos de producción o fabricación promedio, en el caso de productores y fabricantes. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando los rubros indicados sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

e) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada.

f) Número de empleados y monto de salarios pagados.

g) Cualesquiera otros estudios que se considere necesario realizar por la índole de la actividad.

La cuantificación de los rubros a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección General de Estadística y Censos.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 67 al actual 82)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 67 al actual)

ARTICULO 73.- Tarifa y cálculo del impuesto.

El impuesto que pagarán los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación simplificada se calculará aplicando, a la variable correspondiente según la actividad de que se trate y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento neto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, un diez por ciento (10%) a título del impuesto establecido en esta ley.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario o. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 68 al actual 83)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 68 al actual)

(Así reformado por inciso n) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

Artículo 74.-Presentación de la declaración. Los contribuyentes que se acojan a estos regímenes deberán presentar, por los medios que determine la Administración Tributaria, la declaración correspondiente al trimestre inmediato anterior, dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo, es decir, en los primeros quince días naturales de enero, abril, julio y octubre de cada año.

(Así reformado por inciso ñ) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

ARTICULO 75.- Fecha de pago.

El impuesto resultante al aplicar lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente con la presentación de la declaración.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 70 al actual 85)

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 70 al actual)

ARTICULO 76.- No obligatoriedad de emitir facturas.

Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 71 al actual 86)

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 71 al actual)

ARTICULO 77.- Registros contables.

Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo dispuesto en otras leyes y como excepción de lo establecido en el reglamento de esta ley en materia de registros contables, los contribuyentes que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad de que se trate.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 72 al actual 87)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 72 al actual)

ARTICULO 78.- Eliminación de pagos parciales.

Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a efectuar los pagos parciales a que se refiere el artículo 22 de esta ley.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, traspasando el antiguo artículo 73 al actual 88)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 73 al actual)

Artículo 79.-Facultad de reclasificación. Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del siguiente período fiscal. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso, los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para que reclasifique de oficio, al contribuyente en el régimen normal, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde el inicio, o por variaciones en la situación del sujeto pasivo que impliquen incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar y la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal caso, se aplicarán todas las

sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

(Así reformado por el artículo 72 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, tras pasando el antiguo artículo 74 al actual 89)

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la tras pasó del antiguo 74 al actual)

ARTICULO 80.- No deducción de créditos fiscales.

Por la naturaleza de los regímenes simplificados de tributación, no se permite aplicar créditos de impuesto por deducciones fiscales, al impuesto determinado según las estipulaciones del régimen.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que a su vez corrió la numeración, tras pasando el antiguo artículo 75 al actual 90)

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la tras pasó del antiguo 75 al actual)

(Así reformado por el inciso o) del artículo 19 de la ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS ³

REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA

ARTICULO 28.- Requisitos.

La Administración Tributaria realizará, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate.

En ningún caso se autorizará el régimen cuando el capital

invertido, sea superior al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado.

c) Monto de compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

d) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada.

e) Número de empleados y monto de salarios pagados.

f) Cualesquiera otros estudios que se considere necesario realizar por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección General de Estadística y Censos.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 27 al 28)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 29.- Para calcular el impuesto establecido en esta ley, los contribuyentes aplicarán, a la variable que corresponde según la actividad que se trate: compras, en caso de vendedores de mercancías; compras más lo pagado por mano de obra, en el caso de prestadores de servicios; costos y gastos de producción o fabricación, en el caso de productores y fabricantes y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento bruto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, la tarifa vigente del impuesto de ventas.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 28 al 29)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 30.- Los contribuyentes que se acojan a estos regímenes deberán presentar la declaración en un formulario especial que elaborará la Administración Tributaria. Esa declaración corresponderá al trimestre inmediato anterior y se presentará dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo, es decir, en los primeros quince días naturales de los meses de octubre, enero, abril y julio de cada año.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre

de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 29 al 30)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

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

ARTICULO 31.- El impuesto resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente al presentar la declaración.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 32.- Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 33.- Por la naturaleza del régimen, los contribuyentes acogidos a él no podrán usar como créditos fiscales el impuesto pagado en las compras que efectúen.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

Artículo 34.-Facultad de reclasificación. Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación

objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del período fiscal siguiente. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso, los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para que reclasifique de oficio al contribuyente, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio o por variaciones en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal caso, se aplicarán todas las sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

(Así reformado por el artículo 73 de la Ley N° 8343 de 27 de diciembre de 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 35.- Registros contables.

Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, y como excepción de lo dispuesto en materia de registros contables del reglamento a la Ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde consignarán los detalles requeridos por la Administración

Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N°7543 del 14 de setiembre de 1995)

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS⁴

De los Regímenes Especiales

Artículo 25.- Liquidación por el sistema de compras: Los

contribuyentes que no ejerzan actividades industriales o de servicios, cuyas ventas anuales no excedan de ₡ 1.200.000,00 (un millón doscientos mil colones) y que se dediquen exclusivamente al comercio al detalle en el que la facturación se dificulte, podrán solicitar a la Administración Tributaria que les autorice liquidar el impuesto aplicando, sobre el total de las compras gravadas efectuadas en el período fiscal, el factor que resulte de multiplicar la tarifa de impuesto correspondiente, por el porcentaje de utilidad bruta que la dependencia determine para un negocio en particular o una actividad económica general.

La aplicación del sistema anterior queda a juicio de la Administración Tributaria, quien también podrá autorizarlo en situaciones muy especiales, aún cuando las ventas excedan al monto antes indicado, si de acuerdo con su criterio resulta conveniente según la naturaleza del negocio de que se trate y los intereses fiscales.

Este procedimiento de recaudación no da derecho al contribuyente a rebajar el crédito por el impuesto pagado sobre las compras de mercancías, excepto cuando corresponda a exportaciones.

El contribuyente a quien se le autorice este sistema, está obligado a confeccionar la declaración en formulario especial que para tal efecto le suministre la Administración Tributaria; la falta de este formulario no lo exime de la obligación de declarar y pagar el impuesto en las agencias recaudadoras autorizadas.

Los citados contribuyentes siempre estarán obligados a emitir comprobantes y a llevar los registros, para efectos del impuesto sobre la renta.

El régimen para los pequeños contribuyentes será regulado por las siguientes disposiciones:

a) Los pequeños comerciantes que vendan mercancías gravadas o presten servicios afectos al impuesto general sobre las ventas directamente al consumidor, cuyas ventas anuales no exceden de dos millones de colones, así como también aquellos negocios que cumplan con el requisito de vender al consumidor final más del sesenta por ciento de la mercadería exenta del impuesto de ventas, con un máximo de ventas mensuales de seiscientos mil colones, podrán acogerse al sistema de tributación simplificada, mediante el cual pagarán el impuesto equivalente señalado en la ley, según corresponda.

b) El pago del tributo se hará dentro de los primeros quince días del mes siguiente al trimestre vencido, es decir, en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año.

c) Los contribuyentes acogidos a este régimen no harán uso del crédito del impuesto sobre las compras efectuadas ni cobrarán el impuesto sobre las ventas que realicen.

(Así reformado -último párrafo- por el artículo 10 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA PARA COMERCIANTES MINORISTAS Y BARES.⁵

Artículo 1º--Se crea el Régimen de Tributación Simplificada de acceso y retiro voluntario -al cual en lo sucesivo se hará referencia como "el Régimen"-, relativo a los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas, con la finalidad de facilitar el control y cumplimiento voluntario de los contribuyentes, para las siguientes actividades:

a) Bares, cantinas, tabernas o establecimientos similares;

- b) Comerciantes minoristas;
- c) Estudios fotográficos;
- d) Fabricación artesanal de calzado;
- e) Fabricación de muebles y sus accesorios;
- f) Fabricación de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana;
- g) Fabricación de productos metálicos estructurales;
- h) Floristerías;
- i) Panaderías;
- j) Restaurantes, cafés, sodas y otros establecimientos de venta de comidas, bebidas o ambas.
- k) Pescadores Artesanales en Pequeña Escala.
- l) Pescadores Artesanales Medios.

(Así ampliado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 30368, del 15 de abril del 2002)

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26199, del 20 de junio de 1997)

(Reformado parcialmente por el artículo 9º del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 2º-(Anulado por resolución de la Sala Constitucional N°

4459-02 de las 15:21 hrs del 15 de mayo del 2002. Nota: El texto de este artículo establecía lo siguiente: "Podrán ingresar al Régimen los contribuyentes que se dediquen a una de las actividades enumeradas en el artículo anterior o que combinen varias de ellas. No procede el ingreso al Régimen, cuando el contribuyente solicitante desarrolle simultáneamente otras actividades no contempladas en él.

Se entenderá por:

a) Bares, cantinas, tabernas o establecimientos similares: aquellos dedicados exclusivamente al servicio de expendio de bebidas alcohólicas para consumo dentro de los mismos; no podrán ingresar al régimen establecimientos como los indicados, cuando estén combinados con servicios de hoteles, centros sociales y similares.

b) Comerciantes minoristas: Contribuyentes dedicados a vender a los consumidores finales, mercancías u otros artículos de diferente naturaleza, ya sea en locales específicamente acondicionados para esa actividad o mediante cualquier mecanismo informal. Exceptúase de esta categoría todos aquellos comerciantes minoristas dedicados a la venta de teléfonos celulares y sus accesorios.

(Así reformado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 30651 de 23 de julio del 2002)

c) Estudios fotográficos: Servicio de "toma" y revelado de fotografías, así como la ampliación, reducción, retoque y arreglo de fotos.

d) Fabricación artesanal de calzado: Manufactura artesanal, de cualquier tipo de calzado.

e) Fabricación de muebles y sus accesorios: Manufactura, reforma y reparación de muebles y sus accesorios en cualquier tipo de material.

f) Fabricación de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana:

Manufactura de objetos, utensilios, adornos y similares, de este tipo de materiales, a partir de la adquisición del "crudo" (figura en barro seco y sin elaboración artesanal).

g) Fabricación de productos metálicos estructurales: Confección de estructuras, tales como rejas, portones, verjas, contrapuestas, canoas, botaguas y similares.

h) Floristerías: Elaboración de arreglos, ofrendas florales y similares, a partir de flores naturales, artificiales o de ambos tipos".

i) Panaderías: Elaboración de pan, pastelería y repostería, de cualquier tipo.

j) Restaurantes, cafés, sodas y otros establecimientos que vendan comidas, bebidas o ambos: Servicio de expendio de comidas, bebidas o ambos.

k) Pescadores Artesanales en Pequeña Escala: Son aquellos que cuentan con una embarcación autorizada por el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, para operar a una distancia de la costa no superior a las tres millas náuticas.

l) Pescadores Artesanales Medios: Son aquellos que cuentan con una embarcación pesquera autorizada por el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, para operar hasta una distancia de la costa menor o igual a cuarenta millas náuticas").

(Así ampliado por el artículo 2º del Decreto Ejecutivo N° 30368, del 15 de abril del 2002)

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

(Reformado parcialmente por el artículo 9º del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 3º–Podrán ingresar al régimen simplificado los contribuyentes que realicen actividades económicas descritas en los artículos precedentes, siempre que cumplan, en conjunto, con los siguientes requisitos:

a) Que efectúen compras anuales por un valor no superior a quince millones de colones, incluyendo el impuesto sobre las ventas, para las actividades consideradas en los incisos de la a) a la j), del artículo 1.- anterior. A estos efectos se entiende por "compras", las adquisiciones tanto de mercancías destinadas para la venta a los consumidores finales, como de los materiales y suministros destinados a la elaboración de productos terminados, en el caso de la prestación de los servicios incluidos en este Régimen. Para las actividades consideradas en los incisos k) y L) del artículo 1.- anterior, el monto anual de las compras no puede exceder la suma de tres millones y medio de colones, y se debe entender por "compras" en el caso de los Pescadores Artesanales en Pequeña Escala, las efectuadas por concepto de combustibles, específicamente "gasolina" y para los Pescadores Artesanales Medios, las efectuadas por concepto de combustibles, específicamente "diesel".

(Reformado parcialmente por el artículo 3º del Decreto Ejecutivo N° 30368, del 15 de abril del 2002)

En cuanto a licores, cervezas, bebidas gaseosas, cigarrillos y cualesquiera otros artículos gravados con el impuesto sobre las ventas, pero sometidos al sistema de recaudación en fábricas o aduanas, las compras -cuando corresponda- se tomarán por los montos totales facturados por los fabricantes o distribuidores, en virtud de que en estos casos el tributo no aparece por separado en las facturas de ventas.

b) Que el número de personas necesarias para llevar a cabo sus operaciones no exceda de tres, independiente del tipo de relación contractual o de parentesco que exista entre éstas y el contribuyente, medie o no retribución al respecto. Para este efecto, no se contará la participación del contribuyente.

c) Que la actividad no tenga su origen en la explotación de una franquicia, marca, nombre comercial, o en mantener la condición de

comercializador exclusivo o único de otro ente económico, o que la misma persona mantenga más de un establecimiento abierto al público, dedicados a cualquiera de las actividades cubiertas por este régimen.

En uso de las facultades que le confieren el artículo 28, párrafo final, de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 72, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Ministerio de Hacienda podrá modificar los montos y los conceptos señalados en este artículo, con base en los estudios que realice la Dirección General de Tributación y en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto General de Estadística y Censos.

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo Nº 28104, del 19 de agosto de 1999)

(Reformado parcialmente por el artículo 9º del Decreto Ejecutivo Nº 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 4º—Los contribuyentes dedicados a las actividades enumeradas en el artículo 1º, inscritos en el Régimen, calcularán los impuestos correspondientes a cada trimestre de la siguiente manera:

a) Impuesto sobre la renta: al total de compras del trimestre -sujetas o no al impuesto general sobre las ventas e incluyendo el importe de este tributo- no le aplicarán el factor que a tal efecto se indica más adelante.

b) Impuesto general sobre las ventas: al total de compras del trimestre, gravadas con el tributo sobre las ventas -incluyendo el importe de este impuesto-, le aplicarán el factor que a tal efecto se indica más adelante.

En el caso de las actividades a que se refieren los incisos a), c), i) y j) del artículo 1º, también deben incluirse las compras exentas a fin de determinar la base imponible.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

(Reformado parcialmente por el artículo 9° del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 5°.-Para el cálculo del impuesto sobre la renta y del impuesto general sobre las ventas, los contribuyentes acogidos a este Régimen, aplicarán los siguientes factores:

Actividad

	Renta	Ventas	
a) Bares, cantinas, tabernas o establecimientos similares			0,02 0,040
b) Comerciantes minoristas	0,01	0,020	
c) Estudios fotográficos	0,01	0,020	
d) Fabricación artesanal de calzado	0,01	0,026	
e) Fabricación de muebles y sus accesorios	0,01	0,065	
f) Fabricación de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana	0,01	0,020	
g) Fabricación de productos metálicos estructurales			0,01 0,052
h) Floristerías	0,01	0,058	
i) Panaderías	0,01	0,020	
j) Restaurantes, cafés, sodas y otros establecimientos de venta de comidas, bebidas o ambos	0,02	0,040	
k) Pescadores Artesanales en Pequeña Escala			0.025
l) Pescadores Artesanales Medios			0.033

(Así ampliado por el artículo 4° del Decreto Ejecutivo N° 30368, del 15 de abril del 2002)

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

(Reformado parcialmente por el artículo 9° del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 6°—Los contribuyentes inscritos en el Régimen presentarán una declaración trimestral, en los formularios especiales suministrados por la Administración Tributaria. Estas declaraciones deben presentarse y cancelarse dentro del decimoquinto día natural siguiente a la conclusión del respectivo trimestre, es decir, en los primeros quince días hábiles de los meses de octubre, enero, abril y julio de cada año.

(Reformado parcialmente por el artículo 9° del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 7°—Para efectos fiscales, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 31 inciso ñ) de la ley N° 7472 del 20 de diciembre de 1994, Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, los contribuyentes inscritos en el Régimen no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, excepto cuando éstas sean solicitadas por sus clientes. Tampoco estarán obligados a conservar comprobantes de gastos, pero sí deben conservar los documentos de compras, para eventuales intervenciones fiscalizadoras de la Dirección General de Tributación.

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 28104, del 19 de agosto de 1999)

(Reformado parcialmente por el artículo 9° del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 8º–La solicitud de inscripción o reclasificación en el Régimen deberá hacerse en los formularios que para ese fin suministrará la Administración Tributaria. La reclasificación del Régimen también podrá efectuarse por intervención fiscalizadora de la Dirección General de la Tributación Directa.

Artículo 9º–Los contribuyentes que a la fecha de ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, cuenten con mercancías en existencia, deberán determinar el valor de sus inventarios y considerarlos como parte de las compras que declaren en el primer trimestre en que liquiden los tributos comprendidos en este Régimen.

La determinación del valor de los inventarios debe consistir en la suma de los importes de las facturas de compras, incluyendo el respectivo impuesto general sobre las ventas. Los contribuyentes inscritos en el régimen normal del impuesto sobre la renta, que soliciten la inscripción en el Régimen de Tributación Simplificada, deberán presentar una última declaración por sus actividades en el régimen normal del impuesto sobre la renta dentro de los treinta días siguientes al término de sus actividades en el régimen normal y pagar el impuesto correspondiente en esa misma fecha, conforme lo establece el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas.

La reinscripción opcional en los regímenes generales de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, de quienes se hubieran acogido al régimen de tributación simplificada, deberá realizarse en el formulario D-140 sin necesidad de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, siempre que cumplan con los requisitos legales para estar en el citado Régimen. Operado el cambio de régimen, el sujeto pasivo tendrá derecho a aplicarse para efectos del impuesto sobre las ventas, el impuesto pagado por las mercancías que se tengan en inventario como crédito fiscal.

La reinscripción en el régimen normal regirá a partir del período fiscal siguiente a aquel en quede firme la respectiva comunicación, entendiéndose éste, al que se refiere el propio régimen simplificado, de modo que estaría constituido por el mes siguiente a aquel en que termina el periodo trimestral del régimen simplificado en curso.

La Administración Tributaria podrá realizar determinaciones previas o definitivas conforme al régimen normal o tradicional, para aquellos meses en que el contribuyente tributó bajo el régimen simplificado, sin poseer los requisitos para pertenecer a tal régimen.

En caso de que la Administración Tributaria reclasifique en el régimen general a un contribuyente que no cumpla los requisitos para continuar inscrito en el Régimen Simplificado, de conformidad con los artículos 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, no procederá el reconocimiento del crédito fiscal alguno por el impuesto de ventas pagado sobre las mercancías en existencia a efectos del impuesto sobre las ventas, ni imputarse ese impuesto al costo del inventario a efectos de la deducción en el impuesto sobre la renta.

Cuando el contribuyente se inscriba o mantenga su inscripción en forma indebida en el Régimen de Tributación Simplificada, por no contar con los requisitos necesarios para este Régimen, la Administración Tributaria quedará facultada para reclasificarlo e iniciar el estudio para efectuar una determinación de oficio que establezca el impuesto que debió haber pagado según el régimen general tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto general sobre las ventas. Asimismo, por no estar inscrito y no tributar en el régimen normal, la Administración Tributaria aplicará la sanción correspondiente, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Si el contribuyente, no cumple con su deber de solicitar la reclasificación, incurre en la infracción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total pueda superar el monto equivalente a tres salarios base. Asimismo, en caso de la no emisión ni entrega de las facturas debidamente autorizadas, la Administración podrá iniciar el correspondiente procedimiento sancionador para la imposición de la multa que establece el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en caso de reincidencia, podrá ordenar el cierre de negocios, según el procedimiento establecido en el artículo 86 en relación con el artículo 150, ambos del citado Código."

(Así reformado por el artículo 1º del decreto ejecutivo N° 32436 del 25 de abril del 2005)

Artículo 10.—No obstante las formalidades especiales a que estarán sometidas los contribuyentes inscritos en el Régimen, la Dirección General de la Tributación Directa conservará las facultades fiscalizadoras que la ley le otorga, y podrá verificar la veracidad y exactitud del contenido de las declaraciones presentadas, cuando lo estime conveniente.

Los contribuyentes inscritos en el Régimen, que incurran en hechos ilícitos tributarios (infracciones administrativas, contravenciones tributarias o delitos tributarios), se harán acreedores a las sanciones previstas por el Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Reformado parcialmente por el artículo 9º del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 11.—La Dirección General de la Tributación Directa, queda facultada para variar los factores señalados en el artículo 5 de este Decreto, cuando se determinen cambios en los márgenes de valor agregado y de rendimiento netos (porcentaje de utilidades gravables).

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

Artículo 12.—De conformidad con lo dispuesto en el transitorio único de la Ley de Ajuste Tributario, las personas físicas que se dediquen a cualesquiera de las actividades enumeradas en el artículo 1º, y que a la fecha de vigencia de este decreto estén sometidas al sistema de pequeños contribuyentes del impuesto sobre

las ventas, podrán solicitar su ingreso al presente Régimen. En caso contrario dispondrán de un plazo de dos meses, a partir de la publicación de este decreto, para regular su situación en el sistema tradicional del impuesto general sobre las ventas.

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

Artículo 13.—Las personas físicas que ingresen al Régimen no tendrán derecho a la deducción de los créditos familiares previstos por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tampoco podrán rebajar los créditos fiscales que la ley concede a los contribuyentes inscritos en el régimen tradicional del impuesto general sobre las ventas.

Artículo 14.—Los contribuyentes inscritos en el Régimen estarán obligadas a mantener, en un lugar visible de su establecimiento tanto la constancia de inscripción como el afiche (en el cual está integrada una calcomanía con los datos personales del respectivo contribuyente) que les entregará la Administración Tributaria. Además de identificarlos como inscritos en el sistema, tales distintivos deben mencionar el hecho de que el negocio no está obligado a extender facturas autorizadas por la Tributación Directa.

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto Ejecutivo N° 26199 del 20 de junio de 1997)

(Reformado parcialmente por el artículo 9º del Decreto Ejecutivo N° 29643, del 10 de julio de 2001)

Artículo 15.—Este decreto rige a partir del 1º de octubre de 1996.

3 JURISPRUDENCIA

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN PRIMERA]⁶

"III. Las sanciones administrativas que se discuten en la litis, entendiéndose por ellas "un mal inflingido por la Administración al un administrado como consecuencia de una conducta ilegal". (Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández Curso de Derecho Administrativo II, Editorial Cívitas 1977, página 147) tienen como efectos la privación de bien o de un derecho, imposición de una multa y otros. Se distinguen de las penas propiamente dichas, por cuanto aquéllas las impone la administración y éstas los tribunales penales. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios dice que los ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios, sancionadas las primeras por la Administración Tributaria y los segundos por el Poder Judicial por medio de los Tribunales designados al efecto. (Artículo 65). Es fácil advertir que se trata de un criterio formal, que no tiene justificación clara dentro del marco de la división de funciones del Estado moderno y que es objeto de cuestionamiento por la doctrina. Sin ahondar en ese problema, se debe considerar que en materia sancionatoria aunque se produzca en la vía administrativa, la valoración de los hechos e interpretación de las normas debe estar sujeta a preceptos que legitimen su imposición, comunes en la aplicación del derecho penal. Así les son ineludiblemente aplicables: el principio de legalidad, no hay infracción ni sanción administrativa posible sin ley que la determine de una manera previa y su aplicación ha de realizarse a través de la ley formal; como consecuencia del principio de legalidad surge también el de

la tipicidad que exige la delimitación concreta de las conductas reprochables para efectos de aplicar la sanción y la concurrencia de dolo o culpa en la del infractor como condición para la imposición de aquélla. IV. En la visita que los inspectores de la Administración Tributaria de Cartago, realizaron al negocio de la accionada, detectaron, según el acta levantada al efecto, que no se entregaban facturas a los clientes y que por tener más de ocho empleados, no calificaba para estar en el Régimen Simplificado, lo que determinó que se le impusiera una multa, dispuesta en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para el caso en que no se emitan facturas ni comprobantes autorizados por la misma autoridad. V. El Régimen de Tributación Simplificada tuvo origen en reformas a las leyes de Impuesto sobre la Renta y de Impuesto General Sobre las Ventas, lo que hizo que se emitiera el Decreto N° 25514-H de 24 de setiembre de 1996, reformado por el 26-1999-H de 20 de junio de 1997 y 28104-H de 19 de agosto de 1999. En ellos se estableció que el dicho régimen, siempre que se cumplieran las condiciones descritas, el ingreso y el retiro eran voluntarios (artículo 1°); para la inscripción o reclasificación en el régimen se haría en formularios proporcionados por la Administración Tributaria, aunque la última también podría ser efectuada por intervención fiscalizadora de la Dirección General de la Tributación Directa. (Artículo 8) El Transitorio I del último de los decretos citados establece: "Los contribuyentes inscritos en el régimen simplificado que no se ajusten a los parámetros establecidos por el presente Decreto, deberán solicitar su reclasificación mediante la presentación del formulario normalizado D-140, en el plazo de dos meses contados a partir de la publicación del presente Decreto. Efectuada la reclasificación, ésta registrará a partir del 1° de octubre de 1999, de conformidad con el artículo 34, párrafo in fine de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y artículo 79, párrafo in fine de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A los contribuyentes que no cumplan con esta disposición, la Administración Tributaria los reclasificará de oficio, procediendo a cobrar las diferencias que se generen en los impuestos cancelados según las disposiciones que afecten al régimen general y se les aplicarán las sanciones correspondientes." VI. Aplicando los principios de legalidad y tipicidad supra señalados al caso que se dirime en este proceso, es posible establecer que procedió incorrectamente la Administración Tributaria, sancionando a la actora por la no entrega de facturas, cuando la normativa legal le exigía en primer término determinar si había sido vulnerado el Régimen de Tributación Simplificada y en caso afirmativo, efectuar la recalificación y cobrar las diferencias que se generan por los impuestos no cancelados y hasta entonces, proceder a aplicar las sanciones procedentes. VII. Los razonamientos anteriores dan

razón a la juzgadora de instancia que declaró sin lugar en todos los extremos esta acción de lesividad, por cuanto no existe en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal Administrativo vicio alguno que lo invalide, sino aplicación correcta del ordenamiento jurídico, pese a las alegaciones de la representación del Estado, respetables, pero que ha juicio de esta Sección no consiguen desvirtuar las razones que aquí se han expuesto. Finalmente, en el fallo de instancia se transcribe el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, nombrándolo equivocadamente como de la Ley del Impuesto sobre la Renta, error material que del que aquí se toma nota, sin que tenga trascendencia para la argumentación que se hace. En lo tocante al fallo dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, del que se dice acoge la tesis sostenida por el recurrente, ese pronunciamiento no tiene la virtud de obligar al tribunal a sostenerlo, ni constituye violación a los principios señalados por el representante del Estado."

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA]⁷

Esta Sala al resolver casos similares al presente ha resuelto: "... Que previo el análisis tanto de los análisis y razonamientos de la Administración Tributaria de Alajuela, contenidos en la resolución determinativa, en la resolución en la que se conoce del recurso de revocatoria, y en la contestación a la audiencia que le fuera conferida por este Despacho, así como de los argumentos de la recurrente en defensa de sus derechos, estima esta Sala, en primer término, y en relación con la nulidad alegada, que la misma debe declararse sin lugar con fundamento en las mismas razones expuestas por la Administración a quo al evacuar la audiencia y que se transcriben en el considerando II anterior, que este Tribunal avala en su totalidad, por estar ajustadas a derecho y al mérito de los autos, y ser conformes a lo resuelto en diversas ocasiones por esta Sala. De manera que existiendo una coincidencia de criterio de este órgano colegiado, resultaría oficioso, reiterativo e innecesario, la repetición o análisis de elementos de juicio que fueron debidamente considerado por el a-quo. Ahora bien, en relación con el fondo del asunto, este Tribunal en un asunto similar al de análisis, resolvió lo siguiente: "Que originalmente este Tribunal, como en casos como el presente, consideró improcedente la aplicación de dicha sanción por considerar que no estaba ante una conducta típica, antijurídica y culpable sujeta a una sanción y consecuentemente la misma debía establecerse con efectos ultractivos, y no con carácter retroactivo como consideraba la oficina a quo; no obstante lo

anterior dicho criterio fue revocado por los órganos jurisdiccionales, por lo que en consecuencia, en el caso de autos se impone confirmar la resolución recurrida. En casos similares se ha dispuesto en aquella sede jurisdiccional: "...Sobre el Fondo: Lo considerado por el Tribunal Fiscal Administrativo para revocar la sanción impuesta al señor..., se basa en que, la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante, hasta que la Administración le indicó lo contrario. Que la administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora sancionarlo por considerar que pertenece a otro Régimen de Tributación, sin antes habérselo indicado. A juicio del Tribunal lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional, sin embargo, no está de acuerdo con la aplicación retroactiva de los efectos de esa recalificación, lo que contraría el principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, ya que desde su perspectiva, la Administración consintió que la contribuyente se acogiera al Régimen Simplificado, sin hacer objeción alguna y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario. Por su parte la Dirección General y el Ministerio de Hacienda, fundamentan la Lesividad de esa resolución, en lo establecido en los artículos 34 de la Ley General del Impuesto sobre las ventas y el 79 del Impuesto General sobre la renta, que establecen que la reclasificación del régimen de tributación simplificada al régimen normal, será voluntaria o de oficio, y regirá a partir del período fiscal siguiente a aquel en que quede firme la respectiva comunicación, sea al mes siguiente a aquel en que termina el período trimestral del régimen simplificado en curso. Tanto la reclasificación como el acto de inscripción comparten las mismas características jurídicas, entre ellas el efecto de entrar al registro interno en los sistemas de la Administración. No obstante, el nacimiento de la obligación Tributaria no resulta de éstas, sino de la realización del hecho generador previsto en la Ley, por lo que, la falta de inscripción tampoco excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal, del deber de inscripción tampoco deriva el nacimiento de otros deberes formales relacionados con la regulación de los Impuestos de Ventas y de Renta, como son el deber de facturar, el de declarar y el de emitir y entregar facturas autorizadas. La

falta de inscripción y de reclasificación lo que generan es la sanción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a la vez que tienen una sanción impropia consistente en la pérdida del derecho de devolución o crédito por el impuesto pagado, sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario, a la fecha de sus inscripciones como contribuyentes. La inscripción tiene por finalidad facilitar el control de los contribuyentes, de modo que esos queden formalmente incorporados al Registro de Contribuyentes, con indicación de las obligaciones que les corresponden en el sistema informático de conformidad con lo señalado en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la falta de reclasificación no excluye el pago del impuesto en el régimen normal, ni las sanciones que puedan corresponder por no declarar, o por no facturar, en el contexto del régimen normal, si se comprueba que se ha mantenido la inscripción en el régimen simplificado pese a no cumplir con los requisitos propios del mismo, igualmente, el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que, incumpliendo los mismos, no solicitan su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio. Entonces, si en la relación existen los presupuestos previstos en el hecho generador del Impuesto General sobre las Ventas, también nacen los deberes formales pertenecientes a su régimen general, por lo que es posible cobrar el impuesto dejado de pagar en el régimen normal, desde la fecha en que se dio el cambio de situación del contribuyente, o por lo menos desde que la Administración Tributaria lo comprobó, por lo que se pueden aplicar las sanciones correspondientes. Analizados los argumentos de ambas autoridades administrativas, este juzgador comparte los fundamentos rendidos por la Dirección General y el Ministro de Hacienda para determinar como lesivo a los intereses fiscales del Estado, lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo. Al efecto, se considera la doctrina contenida en el artículo 78 de la Ley General del Impuesto sobre la Renta, que en lo que interesa dispone: "esa Administración queda facultada para, reclasificar de oficio cuando determine variaciones importantes en la situación de un contribuyente. En este caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderle, debería pagar cualquier diferencia que se establezca entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponde pagar por el régimen normal, desde la fecha en que se evidenció el cambio de situación." De igual manera, se consideró el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, que amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que incumpliendo los mismos, no solicitan

su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio: los contribuyentes que no cumplan con esta disposición, la Administración Tributaria, los reclasificará de oficio, procediendo a cobrar las diferencias que se generan en los Impuestos cancelados, según las disposiciones que afectan al régimen general, y se les aplicarán las sanciones correspondientes". Ahora, si bien es cierto que para que un acto administrativo alcance eficacia, tiene primero que ser legalmente notificado, también lo es que, "nadie puede sacar provecho de su propio dolo" atiéndose que en el caso que nos ocupa, fue necesaria la participación de los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, para que el propietario del local"... iniciara los tramites correspondientes para el cambio en el régimen de tributación de su negocio. No es admisible ni saludable para la Administración Tributaria de este país que un contribuyente en conocimiento de las características o requisitos necesarios para mantenerse en un determinado régimen, no atienda su obligación de gestionar lo que corresponda, ante un cambio patente en las características de su actividad comercial, para ponerse a derecho en la misma; de modo que a la luz de las normas transcritas, la sanción impuesta en su oportunidad se ajusta a derecho y a la realidad de las circunstancias que mediaron en su génesis. En el expediente principal, a folios 14 y 44, consta además según formulario D.141 de Registro único de Contribuyentes para la Inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio, el señor ...el trece de setiembre del 2001, consignó que su actividad comercial estuvo dentro del Régimen de Tributación Simplificada hasta el treinta de julio del 2001. En ese estado de cosas, al contribuyente se le reclasificó de oficio a partir del 1º de agosto del 2001, en el Régimen de tributación tradicional, fecha que coincide con la comprobación que los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, hicieron en el negocio objeto de las entrevistas que dieron; lugar a este proceso. Teniendo certeza entonces que el contribuyente tenía conocimiento que la situación tributaria de su negocio había cambiado, y no obstante no atender su obligación de gestionar lo correspondiente al efecto, como culturalmente es muy común en este país, y más aún, de no tomar las medidas

necesarias como lo sería, su deber de entregar los comprobantes autorizados a los clientes, la infracción advertida resulta conteste con la realidad de su negocio, y por ende la sanción sobrevinida, ajustada a derecho. En consecuencia, se declara con lugar el presente proceso de Lesividad se anula la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 274-2002, de las nueve horas del 19 de julio del 2002, por estimarla contraria a la realidad de la actividad comercial del contribuyente y por

ende contraria al ordenamiento jurídico aplicable, y en su lugar, se confirma la resolución de la Administración Tributaria de Heredia No. AU-04-V-0165-2 de las 12:06 horas del 24 de mayo del 2002 y la resolución No SA-04-V-0122-2 dictada por la Administración Tributaria de Heredia a las 12: 22 horas del 16 de abril de 12002, en cuanto establece que el accionado debe cancelar la suma de 120.600 colones por concepto de sanción por la Infracción administrativa cometida de conformidad con el artículo 85 -no emisión de facturas- del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas. Se condena al accionado...en su carácter de propietario del negocio comercial denominado...; a cancelar los intereses legales que haya generado la sanción desde la firmeza de esta resolución hasta su efectivo pago. Se resuelve este asunto sin especial condenatoria en costas. Notifíquese esta resolución al rebelde conforme lo ordena el artículo 2 de la ley de notificaciones vigente..." (Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución No. 170-2004 de las 15:00 horas del 29 de febrero del 2004). Con base en lo expuesto se confirma la resolución recurrida" (El subrayado es nuestro) (Res. No. 460-2004 P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, San José, a las diez horas del 24 de noviembre del 2004). Si bien en aquel caso se trataba de la sanción por la no emisión de facturas, lo resuelto es aplicable al caso de análisis, en el que igualmente se dio el cambio en el régimen de tributación del negocio de la recurrente, en razón de no contar con las condiciones requeridas para continuar en el Régimen de Tributación Simplificada, o sea se comprobó que la contribuyente se mantuvo inscrita en el régimen simplificado pese a no cumplir con los requisitos propios del mismo, de suerte que la falta de inscripción y de reclasificación generan la sanción que se le impuso, prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El hecho de que la reclasificación de oficio que le efectuó la Administración Tributaria rija a partir del 01 de abril del 2000, se debe únicamente a que las normas legales aplicables establecen que la reclasificación de oficio deberá regir a partir del período fiscal siguiente a aquél en que quede firme la respectiva comunicación, pero lo anterior no significa que la falta no se haya cometido, ya que está debidamente comprobado en autos, que al momento de la visita de los funcionarios al negocio de la recurrente, se comprobó el incumplimiento de parte de la interesada, de los requisitos necesarios para estar inscrita en el Régimen Simplificado, sin que la contribuyente hubiera solicitado su inscripción en el Régimen Tradicional en los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas, haciéndose acreedor a la sanción de medio salario base que se le impuso. Acorde con todas las anteriores consideraciones, lo procedente es confirmar la

resolución venida en alzada..." (T.F.A. 193-2005 de las nueve horas del diez de mayo del dos mil cinco). Planteadas así las cosas lo procedente es confirmar la resolución recurrida.

POR TANTO:

Se confirma por mayoría, la resolución recurrida. Se declara agotada la vía administrativa. Comuníquese.

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA.]⁸

I.- Que mediante la resolución SA-04-RV-0272-3, la Administración Tributaria de Heredia determinó a cargo del recurrente la imposición de dos sanciones de multa por concepto de infracción administrativa, considerando esencialmente como fundamento de su resolución lo siguiente: En primer término, es sano recordarle a la reclamante que mediante el Decreto Ejecutivo No 28104-H de 19 de agosto de 1999, publicado en el Diario Oficial "La Gaceta" No 188 de 28 de setiembre de 1999, se ampliaron los parámetros que permiten el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada establecido mediante el Decreto Ejecutivo No 25514-H del 24 de setiembre de 1996, reformado por el Decreto No 26199-H del 20 de junio de 1997; con el objetivo de facilitar el control y cumplimiento voluntario de contribuyentes que sean personas físicas con actividades lucrativas, así como de impedir que obligados tributarios que no cumplen con los criterios establecidos, ingresen o permanezcan en el régimen simplificado. Del mismo modo, el traslado de cargos no se basa en una simple presunción, sino en un acta de hechos elaborada por un funcionario público, que de conformidad con los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil hace plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial publico afirme haber ocurrido en su presencia, mientras no se determine su falsedad, lo cual no ha ocurrido en el caso de análisis. En consecuencia, dicho documento es fehaciente, en primer lugar porque en ella se determina un hecho palmario: su permanencia en el Régimen de Tributación Simplificada resulta inadecuada, por cuanto tal y como se mencionó líneas atrás, al momento de la visita se encontraban laborando cinco personas y dentro de los parámetros para ingresar y permanecer en dicho Régimen, la norma es imperativa al disponer

que el número de personas necesarias para llevar a cabo las operaciones no puede exceder de tres, independientemente del tipo de relación contractual o de parentesco que exista entre éstas y el contribuyente, medie o no retribución al respecto, en segundo lugar. Por lo anterior, es evidente la infracción descubierta, la cual transgrede lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo N° 25514-H, artículo 3 inciso b), ya que el sujeto pasivo de marras retardó su reclasificación del Régimen de Tributación Simplificada al Tradicional, según lo dispuesto en los artículos 34 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual constituye un deber formal que forma una especie del genérico deber de inscripción como contribuyente, incluido en la regulación de ambos impuestos. Se trata en efecto del deber formal de inscribirse en el Régimen Normal, cuando previamente se está inscrito en el Régimen de Tributación Simplificada. En virtud de lo anterior y según las facultades conferidas en las normas anteriores, así como el artículo 8 del Decreto Ejecutivo de marras, la oficina a quo procedió a realizar la reclasificación de oficio al Régimen Tradicional en los impuestos General sobre las Ventas e Impuesto sobre la Renta, indicando como fecha de inicio de actividades económicas en dicho régimen el 1 de diciembre del 2001, para tal efecto véase el oficio 04-02-2002 de fecha 01 de marzo del 2002, notificado el 9 de setiembre siguiente, según consta al folio 10 del expediente sancionador. Valga apuntarle a la impugnante que el acto de reclasificación no tiene recurso, por las mismas razones que no lo tiene el acto de inscripción de oficio: tanto la sanción del incumplimiento de los deberes formales consustanciales a no ubicarse en el régimen correcto como del no pago del impuesto correspondiente en el régimen normal o la diferencia con lo pagado en el régimen simplificado, tienen sus propios procedimientos específicos en los que caben el derecho de defensa y de recursos. Así bien, es fácilmente observable que la conducta del particular encuadra en la sanción descrita en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual es clara al señalar que, se sancionará a los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar al Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria, la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos (denominado también modelo D-140), de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos; de ésta forma, al iniciar, cesar o modificar cualquier actividad económica generadora de ingresos de fuente costarricense, nace la obligación de presentar la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos. En este sentido, si la actividad económica desarrollada por el impugnante

había variado, ya que contaba con 5 empleados para llevar a cabo sus operaciones económicas, de tal forma que incumplía con uno de los parámetros establecidos en el Régimen de Tributación Simplificado, su permanencia era totalmente improcedente, consecuentemente la obligación del particular era proceder a realizar el trámite para reclasificarse al Régimen Tradicional de forma voluntaria, presentando para tal efecto la declaración D-140 de referencia, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por consiguiente la oficina de origen conforme a las facultades conferidas en las leyes y reglamentos indicados líneas atrás, procedió a realizar la reclasificación de oficio. En relación con lo alegado sobre la existencia de más locales comerciales, este Despacho considera que la contribuyente con su dicho no desvirtúa lo consignado en el acta de entrevista realizada al señor [...], el cual manifestó que la señora [...] tenía más locales comerciales, ahora bien, lo plasmado en dicha acta de entrevista no ha sido desvirtuado, pues como se dijo líneas atrás, ésta tiene carácter de plena prueba, siempre y cuando no sea argüida de falsa. Por otro lado, en cuanto a la infracción de no emitir ni entregar facturas, esta Administración considera que está a derecho lo actuado por la oficina de origen, puesto que desde el momento en que no se dan los requisitos para estar en el Régimen Simplificado, se dan los presupuestos previstos en el hecho generador del impuesto de renta y ventas, y con ello, de los deberes formales consustanciales al régimen general de éstos. Así las cosas, la contribuyente tenía la obligación de emitir y entregar la respectiva factura autorizada al cliente, deber no cumplido según consta en acta de hechos agregada al folio 2 del expediente. "Además, estima este Tribunal, que siendo que en el sub-júdice se sanciona el incumplimiento de un deber formal de carácter administrativo, basta únicamente con que se incurra en el citado incumplimiento por algún representante o dependiente de la empresa, puesto que en este aspecto se aplica supletoriamente, de acuerdo con el artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las disposiciones de los artículos 1045 y siguientes del Código Civil. Al efecto, dispone el artículo 1048, párrafo 3: "...El que encarga a una persona el cumplimiento de uno o muchos actos, está obligado a escoger una persona apta para ejecutarlos y a vigilar la ejecución en los límites de la diligencia de un buen padre de familia; y si descuidare esos deberes, será responsable solidariamente de los perjuicios que su encargado causare a un tercero con una acción violatoria del derecho ajeno, cometida con mala intención o por negligencia en el desempeño de sus funciones, a no ser que esa acción no se hubiere podido evitar con todo y la debida diligencia en vigilar." Esta es la responsabilidad civil indirecta o por hecho ajeno, en sus dos formas: "in eligendo" e "in vigilando", en virtud de la cual, la ley obliga a quien

encarga a otro la realización de determinado trabajo, a elegir a alguien apto y a vigilar la ejecución del encargo. Si el encargado, en ejecución del encargo y dentro del ámbito de confianza otorgado por el comitente, causa daños a terceros éstos se ven facultados para accionar directamente contra la persona que hizo el encargo. La responsabilidad indirecta, en el caso del encargado que causa un daño a un tercero, la asume el demandante a partir de un suceso: que el daño emerja por una acción del encargado, sin importar que sea dolosa o culpable. Para establecer aquella responsabilidad, se requiere pues, únicamente, que se de la acción, dolosa o culposa, causante del daño. Supuesto esto, viene esa responsabilidad indirecta, ya que se presume la culpa en elegir o en vigilar del comitente. La presunción se dirige no a la acción del encargado, sino a la acción del mandante, quien solo podría excusarse de ella si prueba que, aun poniendo toda la previsión en vigilar, el suceso siempre habría ocurrido. La acción culpable del autor directo no se presume en materia de responsabilidad extracontractual, lo que se presume es la culpa en la acción de vigilancia o de elección a cargo del mandante. (Ver en este sentido el fallo de la SALA PRIMERA DE LA CORTE No. 34 de las 14:25 horas del 22 de marzo de 1991). Así bien, estima este Tribunal, que en caso de incumplimiento de estos tipos de deberes formales, los mismos per se, presuponen culpa en la acción u omisión, ya que resulta obvio que quien no presenta formal y oportunamente su declaración, o no retiene y paga un impuesto, ha actuado con culpa in diligendo e ipso facto, se hace acreedor a la respectiva sanción, en cuyo caso la única excepción sería que, no obstante haber tomado todos los cuidados de un buen padre de familia, en la ejecución, el resultado siempre se produjo por razones de fuerza mayor o caso fortuito, totalmente ajenas a su voluntad, situación poco usual y corriente en el derecho tributario en el cumplimiento de estos tipos de deberes formales. De todo lo anteriormente analizado, queda perfectamente claro, que tratándose de

este tipo de incumplimiento de deberes, la culpa siempre está subsumida en la acción u omisión del deber a cargo del administrado y en consecuencia se hace acreedor a la respectiva sanción independientemente de que la acción o la omisión se dé per se o por un encargado, pues en este caso igualmente se presume la culpa in eligendo..." (Tribunal Fiscal Administrativo 137-2002-P). En síntesis, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que el impugnante incumplió con el deber formal de presentar la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, a efecto de realizar la reclasificación al Régimen Tradicional, y además que incumplió con su deber formal de emitir y entregar facturas autorizadas, por lo que este Despacho concluye

que la actuación realizada por la oficina de Recaudación y Atención al Contribuyente, se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, toda vez que ha efectuado un correcto análisis y aplicación correcta de las normas jurídicas aplicables al caso de mérito y que este Despacho avala en su totalidad, por lo que considera que lo procedente es confirmar en todos sus externos las actuaciones de la oficina a quo, en razón de que los argumentos esgrimidos por el contribuyente, resultan insuficientes para desvirtuar la sanción impugnada.-

II.- Que la recurrente fundamentó su recurso de apelación manifestando lo siguiente: 1) Que al momento de la inspección realizada por la Administración Tributaria, se encontraba inscrita bajo el Régimen de Tributación Simplificada y por ello, exenta del deber de emitir y entregar la factura de venta. En este sentido, la sanción impuesta de ₡120.600,00 es improcedente por falta de tipicidad y no se ajusta a la normativa que regula la materia, ya que es hasta cuando la Administración Tributaria se presenta al local el 21 de diciembre del 2001, que indica que la suscrita debía pertenecer a otro Régimen de Tributación. 2) No queda demostrado que la suscrita tuviese otro establecimiento comercial abierto al público, por lo que se ha violentado el principio del debido proceso. 3) Que la sanción impuesta de los ₡60.300,00 no tiene fundamento fáctico, puesto que la reclasificación de oficio no procede ya que siempre el negocio cumplió con los parámetros que exige el Régimen de Tributación Simplificada y los funcionarios del día de la visita fue un caso especial y aislado. Para esto se puede comprobar el espacio físico del local. Por lo anterior, se han violado los principios de defensa y el debido proceso consagrados en la Constitución Política. 4) En la actualidad está desinscrita del Régimen de Tributación Simplificada. Por lo anterior, solicita que se revoque la resolución recurrida como en derecho corresponde. - ***

III.- Que abogado este Tribunal Fiscal al estudio del expediente administrativo levantado al efecto, estima que ha quedado debidamente demostrado en autos que al momento de la confección del acta de hechos por parte de los funcionarios tributarios, sea el 21 de diciembre del 2001, la contribuyente se encontraba

inscrita bajo el Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de que al momento de la visita de los funcionarios tributarios, se encontraban laborando cinco personas y dentro de los parámetros para ingresar y permanecer en dicho Régimen, se requiere que el número de personas que laboran en el establecimiento no puede exceder de tres. Además, en el acta de entrevista realizada al señor [...] (folio 1 de legajo adjunto), éste admitió que la señora [...] tenía más locales comerciales, sin que lo plasmado en dicha acta haya sido debidamente desvirtuado por el apelante, pues ésta tiene carácter de plena prueba, siempre y cuando no sea argüida de falsa con la prueba pertinente para destruir la contundencia de un documento fehaciente, como lo es el acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios, y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, y en la que se determina que su permanencia en el Régimen de Tributación Simplificada resulta inadecuada. No obstante tales hechos, este Tribunal considera que la sanción impuesta es improcedente por falta de tipicidad de la conducta del contribuyente como acreedor a la sanción indicada en el artículo 78 del Código Tributario, toda vez que según consta en el oficio N°04-02-2002 del 1° de marzo del 2002, notificado al interesado hasta el 9 de setiembre siguiente, la Administración a quo procedió a realizar la reclasificación de oficio de la contribuyente al Régimen Tradicional en los Impuestos sobre las Ventas y sobre la Renta, a partir del 1° de diciembre del 2001, (folio 9 del legajo adjunto), es decir, con efecto retroactivo, por lo que la imposición de la sanción resulta improcedente toda vez que la misma no puede establecerse en violación del principio de irretroactividad. En efecto, este Tribunal es del criterio que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a anular el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a los alegatos de la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos y garantías del contribuyente, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con este extremo del recurso. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar retroactivamente a la contribuyente por no haber presentado la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 21 de diciembre del 2001, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para

mantenerse bajo el Régimen de Tributación Simplificada, por lo que procede a reclasificarla de oficio al Régimen Tradicional a partir del 1º de diciembre anterior, mediante la comunicación del oficio 04-02-2002 de fecha 1º de marzo del 2002, pero notificado al interesado hasta el 9 de setiembre siguiente, es decir, casi un año después de la fecha de rige de la reclasificación. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el status quo conferido al particular hasta tanto no sea advertido de lo contrario. Así bien, en lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en la aplicación retroactiva de la sanción que se pretende determinar, por cuanto resulta contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera al Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna hasta el momento en que procedió a recalificarla de oficio al Régimen Tradicional, de manera que no es procedente que, además, la sancione por no emitir facturas ya que ella actuó de esa forma de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que esté expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el inciso c) del artículo 5 citado dispone al respecto: "En cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones." Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: "Nullum crimen nulla pena sine previa ley"; sea que no es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta a una sanción. En el caso de autos, si la Administración toleró que el interesado estuviera acogido a un régimen simplificado especial, es evidente que el particular no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el

ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel status jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende al sancionarlo, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, este Tribunal es del criterio que la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en los artículos 78 y 85 del Código Tributario, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta. Por otra parte, en cuanto a las sanciones que se pueden aplicar a las personas físicas que se inscriben en el Régimen de Tributación Simplificada, sin contar con los requisitos necesarios, estima este Tribunal que el proceder de la Administración es violatorio de las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 11, 34 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, así como 11 de la Ley General de la Administración Pública, 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional y 5 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como de la doctrina imperante sustentada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, S.C.V. 1850-90, 3171-92, 2754-93, 4596-93, 2186-94, 899-95 y 755-94 de las 12:02 del 4 de febrero de 1994, en donde se indicó: "Tal como reiteradamente ha resuelto esta Sala, a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido que confiera derechos subjetivos a los particulares...". Adicionalmente a lo expuesto, estima el Tribunal, que las disposiciones legales contenidas en los artículos 76 y 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, que prevén la posibilidad de establecer sanciones para el caso de incumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes acogidos al Régimen de Tributación Simplificada, presuponen necesariamente la existencia previa de un acto administrativo que crea estado en contra del contribuyente, por incumplimiento de los deberes formales que deben cumplir, cuando se está acogido a tal régimen, con las implicaciones que ello conlleva, por lo que en este caso debe necesariamente existir de previo un traslado de cargos contra el contribuyente, en el cual, concreta y detalladamente se le indique el incumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales establecidos al efecto, -echados de menos por la administración tributaria-, condicionantes del beneficio establecido para los contribuyentes acogidos a dicho régimen, con el objeto de que el destinatario del acto, pueda ejercer formal y oportunamente su derecho de defensa. De acuerdo con lo anterior, en casos como el presente, en donde el

inicio de actuaciones está constituido por el acta de hechos en donde se consigna simplemente que la contribuyente tenía más personal del autorizado y más locales comerciales que los permitidos, dando lugar a su recalificación de oficio al sistema tradicional, en modo alguno debe tenerse como causal tipificada en el artículo 78 del Código Tributario para el establecimiento de una multa, puesto que aquella actuación de los funcionarios, es prematura y lo único que constituye, es un antecedente necesario para preconstituir prueba, con el objeto de proceder a la inscripción del contribuyente al sistema tradicional y nunca como prueba para establecer

prima facie y sumaria una sanción, sin seguirse el debido proceso establecido al efecto para el establecimiento de sanciones a que se refiere el artículo 150 del Código Tributario. Así bien, en estos casos, como se ha indicado anteriormente, la comisión de la sanción administrativa debe estar necesariamente precedida de un inicio de actuaciones por parte de la Administración Tributaria, que conlleve a la desinscripción del interesado del sistema de tributación simplificada y a su inscripción en el sistema tradicional, de manera que no será sino con posterioridad a la firmeza de esa resolución que es posible iniciar el procedimiento sancionatorio. Adicionalmente, se le hace ver a la Administración Tributaria que las reformas de los artículos 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, por la Ley de Contingencia Fiscal N° 8343 publicada el 27 de diciembre del 2002, no son aplicables al caso de autos por no estar vigentes al momento de configurarse los hechos descritos. Por todo lo anterior no habiéndose seguido por la oficina a quo el procedimiento indicado, lo procedente es anular la resolución recurrida.-

POR TANTO:

Se anula la resolución recurrida.

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA]⁹

I.- Que mediante la resolución SA-04-RV-0271-3, la Administración Tributaria de Heredia determinó a cargo del recurrente la imposición de una sanción de multa por concepto de infracción administrativa, considerando esencialmente como fundamento de su resolución lo siguiente: En primer término, es sano recordarle a la reclamante que mediante el Decreto Ejecutivo No 28104-H de 19 de agosto de 1999, publicado en el Diario Oficial "La Gaceta" No

188 de 28 de setiembre de 1999, se ampliaron los parámetros que permiten el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada establecido mediante el Decreto Ejecutivo No 25514-H del 24 de setiembre de 1996, reformado por el Decreto No 26199-H del 20 de junio de 1997; con el objetivo de facilitar el control y cumplimiento voluntario de contribuyentes que sean personas físicas con actividades lucrativas, así como de impedir que obligados tributarios que no cumplen con los criterios establecidos, ingresen o permanezcan en el régimen simplificado. Del mismo modo, el traslado de cargos no se basa en una simple presunción, sino en un acta de hechos elaborada por un funcionario público, que de conformidad con los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil hace plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme haber ocurrido en su presencia, mientras no se determine su falsedad, lo cual no ha ocurrido en el caso de análisis. En consecuencia, la prueba testimonial ofrecida por la impugnante, tampoco es pertinente para destruir la contundencia de un documento fehaciente como lo es el acta de hechos, en primer lugar porque en ella se determina ineludiblemente la existencia de un hecho palmario: su permanencia en el Régimen de Tributación Simplificada resulta inadecuada, por cuanto tal y como se mencionó líneas atrás, al momento de la visita se constató que en dicho local se realizan dos actividades, a saber la venta de electrodomésticos y la reparación. En segundo lugar, respecto a este tema, ha señalado el Tribunal Fiscal Administrativo "...que en esta materia resultan admisibles todos los medios de prueba permitidos en el Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos, de conformidad con los artículos 140 del Código Tributario, 301 de la Ley General de la Administración Pública y 54 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. No obstante lo anterior, también ha establecido esta Sala, que la prueba testimonial para que resulte admisible debe ofrecerse con otro tipo de elementos probatorios, que conforme el principio de globalización de la prueba, demuestren al juzgador la veracidad o la verificación de los hechos alegados por la parte interesada..." (Fallo 382-2001P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 15:30 horas del 10 de diciembre del 2001). Sobre este mismo tema de la prueba, el autor Giuliani Fonrouge, en la obra citada por el contribuyente (pag. 760), antes de referirse a la legislación fiscal de Estados Unidos, hace la siguiente observación: "Aunque el impulso procesal corresponde al juez y éste puede disponer las medidas que considere convenientes, las partes tienen un derecho a la prueba, esto es, pueden exigir que se cumplan las diligencias ofrecidas en amparo de sus alegaciones. Sin embargo, no se trata de un derecho absoluto, ya que el director del proceso puede reconducir aquellas que resulten

inconducentes a los fines perseguidos en la causa o fueren superfluas, ya por referirse a circunstancias admitidas o hechos notorios, o bien por tener un manifiesto propósito dilatorio, extraño al interés protegido." (Fallo 85-01P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 08:30 horas del 2 de abril del 2001). En esa línea de pensamiento, considera este Despacho que la prueba testimonial ofrecida por el particular, tendiente a demostrar su dicho en el sentido de que en su negocio únicamente se dedica a la venta de electrodomésticos, resulta improcedente, pues tal y como consta en los autos, el acta de hechos constituye un documento contundente y tiene el carácter de plena prueba, por lo tanto debe ser rechazada por irrespetar el principio de la pertinencia, idoneidad o conducencia y utilidad de la prueba, por cuanto los hechos que se le atribuyen a la contribuyente están debidamente acreditados en un acta de hechos. En virtud de lo anterior y según las facultades conferidas en las normas anteriores, así como el artículo 8 del Decreto Ejecutivo de marras, la oficina a quo procedió a realizar la reclasificación de oficio al Régimen Tradicional en los impuestos General sobre las Ventas e Impuesto sobre la Renta, a partir del 1 de octubre del 2002, para tal efecto véase el oficio 013-2002 de fecha 17 de octubre del 2002. Valga apuntarle a la impugnante que el acto de reclasificación no tiene recurso, por las mismas razones que no lo tiene el acto de inscripción de oficio: tanto la sanción del incumplimiento de los deberes formales consustanciales a no ubicarse en el régimen correcto como del no pago del impuesto correspondiente en el régimen normal o la diferencia con lo pagado en el régimen simplificado, tienen sus propios procedimientos específicos en los que caben el derecho de defensa y de recursos. Así bien, es fácilmente observable que la conducta del particular encuadra en la sanción descrita en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual es clara al señalar que, se sancionará a los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar al Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria, la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos (denominado también modelo D-140), de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos; de ésta forma, al iniciar, cesar o modificar cualquier actividad económica generadora de ingresos de fuente costarricense, nace la obligación de presentar la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos. En este sentido, si la contribuyente ejercía dos actividades económicas en el momento de la visita, incumplía con uno de los parámetros establecidos en el Régimen de Tributación Simplificado, su permanencia era totalmente improcedente, consecuentemente la

obligación del particular era proceder a realizar el trámite para reclasificarse al Régimen Tradicional de forma voluntaria, presentando para tal efecto la declaración D-140 de referencia, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por consiguiente la oficina de origen conforme a las facultades conferidas en las leyes y reglamentos indicados líneas atrás, procedió a realizar la reclasificación de oficio. De todo lo anterior, este Despacho concluye que la actuación realizada por la oficina de Recaudación y Atención al Contribuyente, se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, toda vez que ha efectuado un correcto análisis y aplicación correcta de las normas jurídicas aplicables al caso de mérito y que este Despacho avala en su totalidad, por lo que considera que lo procedente es confirmar en todos sus externos las actuaciones de la oficina a quo, en razón de que los argumentos esgrimidos por el contribuyente, resultan insuficientes para desvirtuar la sanción aquí impugnada. Así las cosas, con base en lo detallado en el traslado de cargos, se tiene por demostrado que la contribuyente [...], de calidades en autos conocidas, al no cumplir con su deber de solicitar la reclasificación, incurrió en la infracción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, consistente en omitir la presentación de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, que se sanciona con una multa equivalente al 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total pueda superar el monto equivalente a tres salarios base, por lo que la sanción total para el caso que nos ocupa asciende a ₡68.300,00.- **

II.- Que la recurrente fundamentó su recurso de apelación en subsidio para ante este Tribunal, manifestando que al dictarse la resolución apelada prescindiendo de la prueba testimonial ofrecida en el momento de la impugnación del traslado de cargos, se viola el debido proceso y el derecho de defensa, situación que la deja en desventaja y que va en contra del principio de legalidad con que debe actuar la Administración en relación con los administrados e interesados, principios fundamentales para la correcta Administración Pública. Agrega que al resolverse sin fundamentar la razón del rechazo de sus argumentos, se produce la nulidad de lo dictado.- ***

III.- Que abogado este Tribunal Fiscal al estudio del expediente administrativo levantado al efecto, estima que ha quedado debidamente demostrado en autos que al momento de la confección del acta de hechos por parte de los funcionarios tributarios, sea el 24 de setiembre del 2002, la contribuyente se encontraba inscrita bajo el Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de que realizaba dos actividades diferentes dentro del mismo local comercial, lo cual no es permitido bajo aquel régimen. Sin embargo, este Tribunal considera que la sanción impuesta es improcedente por falta de tipicidad de la conducta del contribuyente como acreedor a la sanción indicada en el artículo 78 del Código Tributario, toda vez que según consta en el oficio N°013-2002 del 17 de octubre del 2002, notificado al interesado hasta el 31 de octubre siguiente, la Administración a quo procedió a realizar la reclasificación de oficio de la contribuyente al Régimen Tradicional en los Impuestos sobre las Ventas y sobre la Renta, a partir del 1° de octubre anterior, es decir, con efecto retroactivo, por lo que la imposición de la sanción resulta improcedente toda vez que la misma no puede establecerse en violación del principio de irretroactividad. En efecto, este Tribunal es del criterio que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a anular el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a la supuesta nulidad alegada por la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos y garantías del contribuyente, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con la existencia de supuestos vicios de nulidad. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar a la contribuyente por no haber presentado la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de datos, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 24 de setiembre del 2002, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para mantenerse bajo el Régimen de Tributación Simplificada, por lo que procede a reclasificarla de oficio al Régimen Tradicional a partir del 1° de octubre siguiente, mediante la comunicación del oficio 013-2002 del 17 de octubre del 2002, notificado al interesado hasta el 31 de octubre siguiente, es decir, con posterioridad a la fecha de rige de la reclasificación. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no

puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el status quo conferido al particular hasta tanto no hubiera sido advertido de lo contrario. No obstante lo anterior, no existe sustento a los argumentos del apelante en el sentido de que al dictarse la resolución apelada prescindiendo de la prueba testimonial ofrecida en el momento de la impugnación del traslado de cargos, se viola el debido proceso y el derecho de defensa, situación que la deja en desventaja y que va en contra del principio de legalidad y que al resolverse sin fundamentar la razón del rechazo de sus argumentos, se produce la nulidad de lo dictado; ya que, contrario a lo que indica el recurrente, la prueba testimonial ofrecida no es pertinente para destruir la contundencia de un documento fehaciente como lo es el acta de hechos, porque en ella se determina que su permanencia en el Régimen de Tributación Simplificada resulta inadecuada, por cuanto al momento de la visita se constató que en dicho local se realizaban dos actividades, a saber la venta de electrodomésticos y la reparación; además de que, de conformidad con la jurisprudencia de este mismo Tribunal, la prueba testimonial para que resulte admisible debe ofrecerse con otro tipo de elementos probatorios, que conforme al principio de globalización de la prueba, demuestren al juzgador la veracidad o la verificación de los hechos alegados por la parte interesada. Así bien, en lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en la aplicación retroactiva de la sanción que se pretende determinar. Al respecto, este Tribunal considera que ese efecto retroactivo es contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera el Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna hasta el momento en que procedió a recalificarla de oficio al Régimen Tradicional, por lo que no es procedente que, además, la sancione a pesar de que ella actuó de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que esté expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el inciso c) del artículo 5 citado dispone al

respecto: "En cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones." Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: "Nullum crimen nulla pena sine previa ley"; sea que no es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta a una sanción. En el caso de autos, si la Administración toleró que el interesado estuviera acogido a un régimen simplificado especial, es evidente que el particular no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel status jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende al sancionarlo, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, este Tribunal es del criterio que la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 78 del Código Tributario, según se demuestra mediante acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, sin que los hechos consignados en ella hayan sido desvirtuados por el particular, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta. Por otra parte, en cuanto a las sanciones que se pueden aplicar a las personas físicas que se inscriben en el Régimen de Simplificación Tributaria, sin contar con los requisitos necesarios, estima este Tribunal que el proceder de la Administración es violatorio de las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 11, 34 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, así como 11 de la Ley General de la Administración Pública, 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional y 5 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como de la doctrina imperante sustentada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, S.C.V. 1850-90, 3171-92, 2754-93, 4596-93, 2186-94, 899-95 y 755-94 de las 12:02 del 4 de febrero de 1994, en donde se indicó: "Tal como reiteradamente ha resuelto esta Sala, a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido que confiera derechos subjetivos a los particulares...". Adicionalmente a lo expuesto, estima el Tribunal, que las disposiciones legales contenidas en los artículos 76 y 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley de Impuesto General

sobre las Ventas, que prevén la posibilidad de establecer sanciones para el caso de incumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada, presuponen necesariamente la existencia previa de un acto administrativo que crea estado en contra del contribuyente, por incumplimiento de los deberes formales que deben cumplir, cuando se está acogido a tal régimen, con las implicaciones que ello conlleva, por lo que en este caso debe necesariamente existir un traslado de cargos contra el contribuyente, en el cual, concreta y detalladamente se le indique el incumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales establecidos al efecto, -echados de menos por la administración tributaria-, condicionantes del beneficio establecido para los contribuyentes acogidos a dicho régimen, con el objeto de que el destinatario del acto, pueda ejercer formal y oportunamente su derecho de defensa. De acuerdo con lo anterior, en casos como el presente,

en donde el inicio de actuaciones está constituido por el acta de hechos en donde se consigna simplemente que la contribuyente realizaba dos actividades en el mismo local comercial, dando lugar a su recalificación de oficio al sistema tradicional, en modo alguno debe tenerse como causal tipificada en el artículo 78 del Código Tributario para el establecimiento de una multa, puesto que aquella actuación de los funcionarios, es prematura y lo único que constituye, es un antecedente necesario para preconstituir prueba, con el objeto de proceder a la inscripción del contribuyente al sistema tradicional y nunca como prueba para establecer prima facie y sumaria una sanción, sin seguirse el debido proceso establecido al efecto para el establecimiento de sanciones a que se refiere el artículo 150 del Código Tributario. Así bien, en estos casos, como se ha indicado anteriormente, la comisión de la sanción administrativa debe estar necesariamente precedida de un inicio de actuaciones por parte de la Administración Tributaria, que conlleve a la desinscripción del interesado del sistema de tributación simplificada y a su inscripción en el sistema tradicional, de manera que no será sino con posterioridad a la firmeza de esa resolución que es posible iniciar el procedimiento sancionatorio. Adicionalmente, se le hace ver a la Administración Tributaria que las reformas introducidas a los artículos 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, por la Ley de Contingencia Fiscal N° 8343 publicada el 27 de diciembre del 2002, no son aplicables al caso de autos por no estar vigentes al momento de configurarse los hechos descritos. Por todo lo anterior no habiéndose seguido por la oficina a quo el procedimiento indicado, lo procedente es anular la resolución recurrida.-

POR TANTO:

Se anula la resolución recurrida.

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO SALA PRIMERA]¹⁰

1) Que la Administración Tributaria de Heredia, declaró sin lugar el escrito de impugnación interpuesto por el contribuyente, actuando en su condición de propietario del establecimiento comercial denominado [...], contra los traslados de cargos No. 019-2002 y 020-2002, por concepto de infracción administrativa y se establece a su cargo la suma de ₡ 335.800.00 y ₡ 136.600.00 respectivamente. (folios 49 y 50)

2) Consideró la Administración Tributaria de San José en lo que interesa: "...Esta Administración Tributaria, previo a entrar a resolver, advierte que en la propuesta motivada (ver folios 008 del expediente sancionador) detectó un error material, pues se indica que la visita efectuada al establecimiento comercial de cita fue el día 26 de junio de 2002, siendo lo correcto 26 de abril de 2002; en razón de lo anterior, este Despacho procede a corregirlo en tal sentido, de conformidad con lo que dispone el artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública, aplicado supletoriamente según lo permite el artículo 155 del Código Tributario. SOBRE EL TRASLADO DE CARGOS No. 019-2001: Que está Administración entra a resolver el escrito de impugnación interpuesto en los siguientes términos: Este Despacho se avocó al análisis y apreciación de la prueba documental incorporada a los autos, la causal invocada en el traslado de mérito, el acta de hechos, el acta de entrevista, el oficio 04-06-2002 de fecha 28 de junio del 2002, el otorgamiento del plazo para que aporte pruebas referente a la infracción cometida, fundamentos legales, razonamientos y procedimientos llevados a cabo por los funcionarios tributarios de la Administración Tributaria de Heredia, así como las razones de inconformidad expuestas por el intervenido. Así las cosas, en primera instancia estima este Despacho que resultan inocuas las manifestaciones apuntadas por el interesado en su escrito, relativas a que es arrendatario del negocio [...], puesto que una vez analizado el Contrato de Arrendamiento, éste no logra desvirtuar en nada los hechos asentados en el traslado de referencia. Por otro lado, tampoco son de recibo los alegatos del impugnante tendientes a decir que se

encontraba inscrito en el Régimen de Tributación Simplificada desde el 5 de octubre del 2001 cumpliendo con los requisitos establecidos para dicho régimen, de ahí que según su parecer no procede la sanción del artículo 78 del Código Tributario, puesto que con esas manifestaciones no logra desvirtuar los sucesos asentados tanto en el acta de hechos como el acta de entrevista, las cuales sustentan las presentes diligencias. Puesto que, si bien es cierto que el impugnante se encontraba inscrito en el Régimen de Tributación Simplificada desde el 05 de octubre del 2001, en los impuestos general sobre las ventas y renta, también es cierto que para estar inscrito en dicho Régimen, primeramente la actividad económica desarrollada debe ser una de las descritas en el artículo 1 del Régimen indicado y posteriormente, en conjunto se debe cumplir con los siguientes requisitos: "a) Que efectúen compras anuales por un valor no superior a quince millones de colones, incluyendo el impuesto sobre las ventas (...)

b) Que el número de personas necesarias para llevar a cabo sus operaciones no exceda de tres, independientemente de la relación contractual o de parentesco que exista entre éstas y el contribuyente, medie o no retribución al respecto. Para este efecto, no se contará la participación del contribuyente. c) Que la actividad no tenga su origen en la explotación de una franquicia, marca, nombre comercial, o en mantener la condición de comercializador exclusivo o único da otro ente económico, o que la misma persona tenga más de un establecimiento abierto al público, dedicados a cualquiera de las actividades cubiertas por este régimen, según lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo de fecha 19 de agosto de 1999, publicado en el Diario Oficial "La Gaceta" No 188 de 28 de setiembre de 1999, mediante el cual se ampliaron los parámetros que permiten el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada. Así bien, de acuerdo con el acta de hechos y acta de entrevista, los funcionarios de la oficina a quo determinaron que en el negocio laboraban 6 personas, desde que inicio sus actividades económicas dentro del Régimen de Tributación Simplificada (ver folios número 1 y 2 del expediente sancionador), de ahí que la oficina de Recaudación le indicara en el acta de hechos al señor [...], empleado del negocio que dicha situación contraviene lo dispuesto en el citado Decreto. A raíz de lo anterior, se deduce que el contribuyente se encontraba inscrito en el Régimen de Tributación Simplificada sin contar con los requisitos necesarios, por lo que si no cumple con su deber de solicitar la reclasificación, incurre en la infracción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, consistente en omitir la presentación de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, que se sanciona con una multa equivalente al 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total pueda superar el monto

equivalente a tres salarios base. Lo anterior por cuanto, si no se tenían los requisitos respectivos, se habría incumplido con la obligación propia de los regímenes ordinarios. Por lo que "se colige que las manifestaciones esgrimidas por el contribuyente no tienen otro asidero más que su dicho, toda vez que no logra vulnerar lo consignado en el acta de hechos, la cuál, por sus características, es un documento público y auténtico, efectuado por servidores públicos en el ejercicio de sus funciones, por lo que es una actuación oficiosa de la Administración Tributaria, amparada a una presunción de veracidad, susceptible de ser desvirtuada con pruebas en contrario" (ver fallo N° 88V-97P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo), lo que no ha ocurrido aquí porque la tributante no pudo evidenciar que presentará la declaración de inscripción, modificación de datos y desinscripción, tal y como era su obligación. Del mismo modo, el traslado de cargos no se basa en una simple presunción, sino en un acta de hechos elaborada por un funcionario público, que de conformidad con los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil hace plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme haber ocurrido en su presencia, mientras no se determine su falsedad, lo cuál no ha ocurrido en el caso de análisis. En razón de lo anterior, se le recalca al impugnante que los argumentos esbozados por éste, no desvirtúan los hechos asentados en un documento fehaciente como lo es el acta de hechos, porque en ella se determina ineludiblemente la existencia de un hecho palmario: su permanencia en el Régimen de Tributación Simplificada resulta inadecuada, por cuanto tal y como se apuntó líneas atrás, al momento de la visita se encontraban laborando seis personas de modo que desde el momento en que no se dan los requisitos para estar en el régimen simplificado y aunque no se cumpla con el procedimiento de reclasificación ordenado en los artículos 34 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Ley No 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas y 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, se dan los presupuestos previstos en el hecho generador del impuesto de renta y general sobre las ventas y, con ello, de los deberes formales consustanciales al régimen general de éstos. Se trata, en efecto, del deber formal de inscribirse en el régimen normal, cuando previamente se está inscrito en el régimen de tributación simplificada y consecuentemente cumplir con todas las obligaciones que este estipula, entre ellas presentar la declaración de inscripción, modificación de datos y desinscripción, lo cual no ha ocurrido en el presente caso. En lo referente a otro punto del libelo, alega el inconforme que solicitó la desinscripción al Régimen de Tributación Simplificada en fecha el 12 de agosto del 2002, para lo cual este Despacho se pronuncia indicándole que dicha desinscripción operó con

posterioridad al inicio de las presentes diligencias, de tal manera que el haberse desinscrito una vez iniciado el procedimiento administrativo no lo exime del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y las infracciones administrativas impuestas producto de su incumplimiento. Por otra parte, respecto a las manifestaciones esgrimidas por el reclamante tendientes a decir que según consta en las planillas de Seguros, solo tenía dos empleados y él, este Despacho procede a indicarle que una vez analizada dicha prueba documental, consistente en la planilla mensual para el movimiento de los trabajadores emitida por la Caja Costarricense del Seguro Social, denominada de ahora en adelante con las siglas C.C.S.S., correspondiente a los meses que corren de febrero a julio del 2002, la misma procede rechazarla por improcedente, dado que tal y como se ha señalado, la norma estipulada en el Decreto Ejecutivo de mérito establece en su artículo 3 inciso b-) claramente que el número de personas necesarias para llevar a cabo las operaciones no debe exceder de tres, independientemente del tipo de relación contractual que exista entre éstas, razón por la cuál carece de importancia que las empleadas estuvieran en planilla o no. En otro extremo del reclamo, apunta el inconforme que los trabajadores de la cocina pertenecen al negocio [...] Limitada, por lo que no eran empleados suyos, sino que solamente le compraba las bocas. Al respecto, considera esta Gerencia que no lleva razón el impugnante en su alegato, puesto en ningún momento ha logrado probar su dicho aportando documentación fehaciente que desvirtúe los hechos llevados a cabo por la oficina de origen, en virtud de que el documento levantado por un funcionario público, en este caso los auditores fiscales, tiene carácter de documento público por lo que está investido de fe pública, los actos ahí consignados tienen validez par la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 11 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, aplicados supletoriamente, conforme artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. SOBRE EL TRASLADO DE CARGOS No. 020-2002: Por otro lado, con respecto

a la infracción de no emitir ni entregar facturas autorizadas, esta Administración considera que está a derecho lo actuado por la oficina de origen, puesto que desde el momento en que no se dan los requisitos para estar en el régimen simplificado, se dan los presupuestos previstos en el hecho generador del impuesto de renta y general sobre las ventas y, con ello, de los deberes formales consustanciales al régimen general de éstos, entre ellos, el deber de emitir y entregar facturas o comprobantes debidamente autorizados en cada acto de compra-venta o prestación de servicio. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que el impugnante incumplió con el deber formal de emitir y

entregar la respectiva factura o comprobante a los funcionarios tributarios por lo consumido, consistente en dos bebidas kaiser y dos bocas (una de camarones empanizados y una mariscada), por un valor de ₡ 2.400.00, transgrediéndose lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los artículos 8 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas e incurriendo de esta forma en la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código de Normas y Sancionada con una multa de un salario base. En este sentido, según lo preceptuado en el artículo 8 de la Ley al Impuesto sobre las Ventas, el cual en lo que interesa estatuye "En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados..." Razón por la cual no basta con que el contribuyente emita el comprobante o su equivalente a una factura, sino que además debe entregarlo en el acto de compra-venta que se realice, lo que no ha ocurrido en el presente caso. Consecuentemente, el no ajustarse a tal disposición normativa constituye una infracción al ordenamiento jurídico, acarreando la sanción descrita en el numeral 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Finalmente, se le hace ver al interesado que la sanción de multa, impuesta en el caso de autos, lo es por tratarse del primer incumplimiento del deber formal de emitir y entregar la factura o el debido comprobante en el momento de la venta, sin perjuicio de que, de reincidir en la misma infracción, se haga acreedor a la sanción de cierre del establecimiento, prevista en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De todo lo anteriormente analizado y con base en lo detallado en los traslados de cargos, se tiene por demostrado que el contribuyente [...], cédula de identidad número [...], al haber incumplido con el deber formal de presentar la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, a efecto de realizar la reclasificación al Régimen Tradicional, así como al no haber cumplido con su deber formal de emitir y entregar facturas autorizadas, incurrió en las infracciones administrativas previstas y sancionadas según lo instruido en los artículos 78 y 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que este Despacho concluye que la actuación realizada por la oficina de Recaudación y Atención al Contribuyente, se encuentra ajustada a derecho y al mérito de los autos, toda vez que ha efectuado un correcto análisis y aplicación de las normas jurídicas ajustables al caso de mérito y que este Despacho avala en su totalidad, por lo que considera que lo procedente es confirmar en todos sus extremos las actuaciones de la oficina a quo, en razón de que los argumentos esgrimidos por el contribuyente, resultan insuficientes para desvirtuar las sanciones aquí impugnadas..." (folios 42 a

49)

3) Que en escrito de fecha 4 de julio de 2003, el recurrente al no estar conforme con lo resuelto por la Dirección General de Tributación, presentó recurso de apelación para ante este Tribunal. (folio 68)

4) Que por resolución No. AU-04-RV-0367-3 de las doce horas del diez de julio del dos mil tres, la Administración Tributaria de Heredia, admitió el recurso de apelación para ante este Tribunal y emplazó a la parte para que dentro de los quince días siguientes se apersonara a los autos en defensa de sus derechos. (folio 66).

5) Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO:

UNICO: Con base con el Régimen de Tributación Simplificada, el contribuyente no debe entregar facturas; este Tribunal se ha pronunciado en los siguiente términos: "...Que estando debidamente demostrado en autos que el contribuyente esta inscrito bajo el Régimen de Tributación Simplificada y en virtud de que bajo aquel régimen se encontraba exento del deber formal de emitir y entregar la factura para efectos tributarios, y demostrado que el acta de hechos lo fue con fecha 16:05 horas del 18 de diciembre del 2001, la sanción impuesta por ₡ 120.600.00 de salario es improcedente por falta de tipicidad de la conducta del contribuyente como

acreedor a la sanción indicada. Ha establecido este Tribunal en casos similares al presente: "...En relación con los argumentos del apelante, este Tribunal Fiscal estima que la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho por cuanto no se ajusta a la normativa que regula la materia, por lo que procede a revocar el fallo venido en alzada con base en las siguientes consideraciones: En cuanto a la supuesta nulidad alegada por la interesada, debemos tener presente que en aras de resguardar los derechos del administrado, siempre en estos casos deben respetarse los principios de legalidad y del debido proceso, en la sustanciación de las presentes diligencias, razón por la cual tienen cabida los argumentos del apelante en relación con la existencia de supuestos vicios de nulidad. En ese sentido, se observa en autos que la Administración pretende sancionar a la contribuyente por no haber facturado durante los meses de enero, febrero y marzo del 2001, tiempo durante el cual se encontraba acogida bajo el Régimen de Tributación Simplificada, lo cual resulta improcedente ya que no fue sino hasta el día 13 de marzo de ese año, cuando la Administración determinó, mediante visita efectuada a la contribuyente por funcionarios tributarios, que la particular no reunía las condiciones requeridas para mantenerse bajo ese Régimen, por lo que le indica, en el acta de inspección levantada ese día, que debe reclasificarse al Régimen Tradicional a partir del 1 de abril siguiente, como en efecto hace la apelante. En consecuencia, resulta improcedente la imposición de la sanción que pretende aplicar la Administración, toda vez que la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante hasta que la Administración le indicó lo contrario. En este sentido, debemos recordar que la Administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora válidamente pretender sancionarla por considerar que debía pertenecer a otro Régimen de Tributación, cuando no se lo indicó oportunamente, sino que, todo lo contrario, la teoría de los actos propios la obliga a respetar el status quo conferido al particular hasta tanto no hubiera sido advertido de lo contrario. No obstante lo anterior, no existe sustento a los argumentos del apelante en el sentido de que se hace una interpretación errónea del artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, contrario a lo que indica el recurrente, el presente procedimiento administrativo es de naturaleza sancionatoria y se refiere concretamente a la infracción cometida por la no emisión y entrega de facturas o comprobantes por las ventas efectuadas por la contribuyente, y no al régimen al que debe acogerse la contribuyente, ya que si la interesada desea discutir este punto, debe hacerlo en otra vía

procesal. Por otra parte, cabe destacar que las funciones de control y fiscalización no requieren de la existencia de un programa de inspección, como parece pretender el gestionante, sino que basta con la mera constatación por parte de los funcionarios tributarios cuya función es esencialmente esa: verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En segundo término, estima este Tribunal que, a pesar de que la gestionante afirma que la Administración está mal interpretando la figura de Distribuidora que ejerce la contribuyente, no explica las razones para considerarlo así. Además, en cuanto a la fecha en que la contribuyente inició la facturación, lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional mediante formulario D-141 N° 1411000272105. En lo que no comparte este Tribunal el proceder de la Administración, es en el efecto retroactivo de esa recalificación, desde el 1 de enero del 2001, fecha en que se determinó que no reunía los requisitos del Régimen Simplificado, obligándola a que, a partir de esta fecha debía cumplir con los requisitos del Régimen Tradicional, entre los que se encuentra la facturación. Al respecto, este Tribunal considera que ese efecto retroactivo es contrario al principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, toda vez que, según hemos visto, la misma Administración consintió que la contribuyente se acogiera el Régimen Simplificado sin hacer objeción alguna, y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que no es procedente que, además, la sancione a pesar de que ella actuó de conformidad con el Régimen bajo el cual estaba operando. En este sentido, se hace ver a la Administración Tributaria, que en materia de Derecho Público, el principio de legalidad, previsto en el artículo 11 de la Constitución Política, 11 de la Ley General de la Administración Pública y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone que la Administración activa, sólo puede hacer aquello que esté expresamente autorizado por el bloque de legalidad, a diferencia del principio de la autonomía de la voluntad, imperante en el derecho privado, que dispone que el administrado puede hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por el ordenamiento jurídico. Concretamente, en materia tributaria, el artículo 5 citado dispone, en el inciso c): "En cuestiones tributarias solo la ley puede: ... c) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones." Dicha disposición recoge el principio de legalidad y tipicidad contenido en la legislación penal que establece: "Nullum crimen nulla pena sine previa ley"; sea que no

es posible establecer una sanción sin que previamente la misma se encuentre tipificada por la ley como una conducta típica, antijurídica y culpable, sujeta a una sanción. En el caso de autos, si el interesado no emitió ni entregó facturas por cuanto estaba acogido a un régimen simplificado especial que lo facultaba para ello, es evidente que no ha incurrido en una conducta sujeta a sanción por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, si la Administración Tributaria, a posteriori, ha determinado que el contribuyente no tenía derecho a acogerse a aquel status jurídico, debe dictar un acto administrativo en tal sentido, el cual desde luego tendrá efectos ex nunc, sea desde ahora, y no ex tunc, desde antes, como se pretende, pues ello vulnera el principio de tipicidad establecido en la ley y la doctrina imperante, necesarios para imponer una sanción, amén de vulnerar el principio de seguridad jurídica, como se indicó anteriormente. En consecuencia, la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario, según se demuestra mediante acta de hechos levantada al efecto por funcionarios tributarios y que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil, sin que los hechos consignados en ella hayan sido desvirtuados por el particular, por lo que se considera improcedente la sanción impuesta de una multa equivalente a un salario base. Así bien, en el caso de autos, ha quedado claramente demostrado, que la recurrente no incumplió con el deber formal de emitir facturas o comprobantes debidamente autorizados al cliente en el mismo acto de la compra-venta, por cuanto no se configura la infracción administrativa tipificada en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Finalmente cabe destacar que no existió la infracción que se le atribuye a la contribuyente, establecida en aquellas disposiciones legales y reglamentarias, imponiéndose en consecuencia la revocatoria del fallo recurrido, por lo que también se revoca la sanción impuesta. En cuanto a la prueba ofrecida por el particular, tales probanzas consisten únicamente en fotocopias simples, sin autenticar, de la declaración del Impuesto de Ventas del mes de abril del 2001, que demuestra la recalificación de la contribuyente al Régimen Tradicional, en acatamiento a lo indicado por los funcionarios tributarios en el acta que consta en autos; así como copia de facturas emitidas con fecha 4 de abril, lo cual demuestra que a partir de ese momento cumplió con las condiciones de tal Régimen..." (Tribunal Fiscal Administrativo. Res. No. 49-2002 de las diez horas treinta minutos del seis de febrero del dos mil dos). Finalmente con relación a lo expuesto por la Administración a quo de que el fundamento jurídico de la resolución recurrida lo es la Directriz DN-03-2001 de fecha 22 de enero del año 2001,

“Sanciones que se pueden aplicar a las personas físicas que se inscriben en el Régimen de Simplificación Tributaria, sin contar con los requisitos necesarios”, estima este Tribunal que la misma es violatoria de las disposiciones constitucionales contenidas en el artículo 11, 34 y 121 inciso 13) de la Constitución Política así como 11 de la Ley General de la Administración

Pública, 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional y 5 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como de la doctrina imperante sustentada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, S.C.V. 1850-90, 3171-92, 2754-93, 4596-93, 2186-94, 899-95 y 755-94 de las 12:02 del 4 de febrero de 1994, en donde se indicó: “Tal como reiteradamente a resuelto esta Sala, a la Administración le esta vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido que confiera derechos subjetivos a los particulares...”. Adicionalmente a lo expuesto, estima el Tribunal, que las disposiciones legales contenidas en los artículos 76 y 79 de la ley de Impuesto sobre la Renta y 34 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, que prevén la posibilidad de establecer sanciones para el caso de incumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada, presuponen necesariamente la existencia previa de un acto administrativo que crea estado en contra del contribuyente, por incumplimiento de los deberes formales que deben cumplir, cuando se está acogido a tal régimen, con las implicaciones que ello conlleva. En este caso debe necesariamente existir un traslado de cargos contra el contribuyente, por el cual, concreta y detalladamente se le indique el incumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales establecidos al efecto, -echados de menos por la administración tributaria-, condicionantes del beneficio establecido para los contribuyentes acogidos a dicho régimen, con el objeto de que el destinatario del acto, pueda ejercer formal y oportunamente el derecho de defensa. De acuerdo con lo anterior, en casos como el presente, en donde el inicio de actuaciones está constituido por el acta de hechos en donde se consigna simplemente, que no se emitió la factura o comprobante debidamente autorizado, y que en el establecimiento se encuentran ocho empleados laborando, dando lugar a la recalificación al sistema tradicional, en modo alguno debe tenerse como causal tipificada en el artículo 85 del Código Tributario para el establecimiento de una multa equivalente a aún salario base de ₡ 120.600.00, puesto que aquella actuación de los funcionarios, es prematura y lo único que constituye, es un antecedente necesario para preconstituir prueba, con el objeto de proceder a la inscripción del contribuyente al sistema tradicional y nunca como prueba para establecer prima facie y sumaria una sanción, sin

seguirse el debido proceso establecido al efecto para el establecimiento de sanciones a que se refiere el artículo 150 del Código Tributario. En estos casos como se ha indicado anteriormente la sanción administrativa, debe estar necesariamente precedida de un inicio de actuaciones por parte de la administración tributaria, que conlleve necesariamente a la desinscripción del interesado del sistema de tributación simplificada y su inscripción al sistema tradicional..." (T.F.A. No. 305-2002P de las 8:00 horas del 6 de agosto del 2002). Adicionalmente se aclara a la Administración Tributaria, que la modificación contenida en la Ley 8343 del 16 de diciembre del 2002, al Régimen de Tributación Simplificada que modifica las disposiciones para establecer este tipo de sanciones administrativas son posteriores al acaecimiento de los hechos aquí imputados al contribuyente; razón por la cual resultan inaplicables al caso de autos. Por todo lo anterior no habiéndose seguido por la oficina a quo el procedimiento indicado, lo procedente es revocar la resolución recurrida .

POR TANTO:

Se revoca la resolución recurrida.

SE ANULAN LAS NORMAS IMPUGNADAS EN CUANTO EXCLUYEN A LAS PERSONAS JURÍDICAS DE LA POSIBILIDAD DE ACCEDER AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA, AÚN ESTANDO DENTRO DE LOS SUPUESTOS DE LEY

[SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.]¹¹

De lo expuesto, queda claro que la desigualdad que se reclama en esta acción ha sido superada, pues durante el transcurso del análisis de esta acción, se emitió legislación que claramente subsana el defecto que se reclama, sin que eso le reste interés actual a la acción, en tanto deben resolverse los puntos impugnados para determinar si los casos pendientes aún iniciados con aplicación de las normas derogadas, pueden o no producir efectos, eficacia que ciertamente dependerá del resultado de este análisis de constitucionalidad. En ese sentido, y sobre la normativa impugnada, ya derogada, se pronuncia esta Sala por

acoger la pretensión de la parte actora, ya que efectivamente, no existe una justificación razonable para diferenciar entre personas físicas y jurídicas que, cumpliendo los requisitos legales, deseen acceder a las ventajas del Régimen de Tributación Simplificada.

Este Régimen, fue creado con la intención de gravar, mediante una estructura fácil y de bajo costo, a un amplio número de contribuyentes dedicados a ciertas actividades comerciales y de servicio en pequeña escala, que se les hace difícil el cumplimiento de los deberes formales del ordenamiento tributario, y que obviamente para su fiscalización, hacen incurrir a la administración tributaria en altos costos para administrarlos. Así el Régimen integra los impuestos de renta y general sobre las ventas y se constituye en una opción sencilla y de bajo costo, para que los pequeños contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias. Al ser un régimen diseñado para cubrir a comerciantes minoristas y otros pequeños contribuyentes especificados en la legislación, se ha establecido dentro de los parámetros objetivos de ingreso, que las actividades económicas descritas en la legislación que regula la materia, cumplan en conjunto, con los siguientes requisitos:

a) Que efectúen compras anuales por un valor no superior a quince millones de colones, incluyendo el impuesto sobre las ventas,

b) Que el número de personas necesarias para llevar a cabo sus operaciones no exceda de tres, independientemente del tipo de relación contractual o de parentesco que exista entre éstas y el contribuyente, medie o no retribución al respecto, sin contar la participación del contribuyente.

c) Que la actividad no tenga su origen en la explotación de una franquicia, marca, nombre comercial o en mantener la condición de comercializador exclusivo o único de otro ente económico o que la misma persona mantenga más de un establecimiento abierto al público, dedicados a cualquiera de las actividades cubiertas por el Régimen.

El Régimen por su parte, tiene otras características, como ser de inscripción y retiro voluntario; presentación trimestral de

declaraciones; no obligación de emitir facturas de ventas, ni conservar comprobantes de gastos, sino únicamente de compras; posibilidad de no llevar el juego completo de libros de contabilidad, sino únicamente registro de compras debidamente legalizado; cálculo diferenciado del impuesto sobre la renta y del impuesto general sobre las ventas.

La jurisprudencia constitucional ha sido clara en señalar que las únicas diferencias entre iguales que se autorizan, son aquellas razonables, de lo contrario se convierten en discriminatorias o arbitrarias, al respecto se ha considerado:

“ La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida...” (ver sentencias 00336-91 , 01209-91).

Como elemento necesario para establecer la razonabilidad, hay que analizar si atendiendo a las circunstancias particulares del caso, se justifica un tratamiento diverso, y es ahí donde la Sala coincide con la Procuraduría y la parte actora, al estimar que tal requisito no se da en el caso que se analiza. En efecto, en circunstancias idénticas, es decir, frente a una persona física o jurídica que eventualmente desplieguen una misma actividad comercial en pequeña escala -que encuadren dentro de los supuestos de la ley-, ambas no tendrían iguales ventajas en su tratamiento tributario, tanto en sus deberes formales como sustanciales, ya que queda claro que las personas jurídicas están expresamente excluidas. Si bien la finalidad del legislador fue ofrecer a los pequeños contribuyentes una opción sencilla y de bajo costo, tanto para el cálculo de los impuestos de renta y de ventas, como para el cumplimiento de ciertos deberes formales que implican un gran costo para pequeños contribuyentes, no puede excluirse de manera arbitraria y sin justificación razonable, a las personas jurídicas, por cuanto no existe ningún impedimento jurídico para que éstas, operen como pequeños contribuyentes y a la vez puedan acceder al Régimen de Tributación Simplificada. Al no encontrar esta Sala una justificación razonable para dar un tratamiento diverso a ambas categorías, y con fundamento en el principio de igualdad constitucional tutelado en el artículo 33 de la Constitución Política, lo procedente es declarar con lugar esta acción en todos sus extremos.

Conclusión. Estima la Sala que los artículos 71 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas, 27 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 2 del Decreto No. 25.524-H impugnados, ya reformados, tanto por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, como por el Decreto número 29643-H publicado en La Gaceta número 138 del dieciocho de julio del año dos mil uno, son contrarios al artículo 33 de la Constitución Política, quedando el defecto que se reclama, subsanado con la normativa vigente que sí respeta la igualdad de las personas físicas y jurídicas en el acceso a las ventajas del Régimen de Tributación Simplificada. La inconstitucionalidad se declara a efecto de que se aplique a los casos pendientes, iniciados con aplicación de las normas derogadas, en aquello que pueda favorecer a los afectados.

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA, RECLASIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA AL RÉGIMEN TRADICIONAL

[TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA]¹²

Este Tribunal al resolver casos similares al presente ha manifestado: "...Que originalmente este Tribunal, como en casos como el presente, consideró improcedente la aplicación de dicha sanción por considerar que no estaba ante una conducta típica, antijurídica y culpable sujeta a una sanción y consecuentemente la misma debía establecerse con efectos ultractivos, y no con carácter retroactivo como consideraba la oficina a quo; no obstante lo anterior dicho criterio fue revocado por los órganos jurisdiccionales, por lo que en consecuencia, en el caso de autos se impone confirmar la resolución recurrida. En casos similares se ha dispuesto en aquella sede jurisdiccional: "...Sobre el Fondo: Lo considerado por el Tribunal Fiscal Administrativo para revocar la sanción impuesta al señor..., se basa en que, la obligación de facturar no existía en el Régimen Simplificado al que se encontraba acogida la gestionante, hasta que la Administración le indicó lo contrario. Que la administración toleró que la contribuyente se hubiera inscrito y operara bajo el Régimen Simplificado, por lo que, en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica al administrado, no puede ahora sancionarlo por considerar que pertenece a otro Régimen de Tributación, sin antes habérselo indicado. A juicio del Tribunal lo relevante es que el hecho que motiva la sanción es la no emisión de facturas o comprobantes durante el tiempo en el que se acogió indebidamente

al Régimen de Tributación Simplificada, a pesar de no contar con las condiciones requeridas para ello, por lo que debió recalificársele de oficio al Régimen Tradicional, sin embargo, no está de acuerdo con la aplicación retroactiva de los efectos de esa recalificación, lo que contraría el principio de seguridad jurídica y a la teoría de los actos propios de la Administración, ya que desde su perspectiva, la Administración consintió que la contribuyente se acogiera al Régimen Simplificado, sin hacer objeción alguna y cuando lo hizo, ésta de inmediato se reclasificó conforme se lo indicara la Tributación, por lo que la contribuyente no incurrió en la infracción prevista y sancionada en el artículo 85 del Código Tributario. Por su parte la Dirección General y el Ministerio de Hacienda, fundamentan la Lesividad de esa resolución, en lo establecido en los artículos 34 de la Ley General del Impuesto sobre las ventas y el 79 del Impuesto General sobre la renta, que establecen que la reclasificación del régimen de tributación simplificada al régimen normal, será voluntaria o de oficio, y regirá a partir del período fiscal siguiente a aquel en que quede firme la respectiva comunicación, sea al mes siguiente a aquel en que termina el período trimestral del régimen simplificado en curso. Tanto la reclasificación como el acto de inscripción comparten las mismas características jurídicas, entre ellas el efecto de entrar al registro interno en los sistemas de la Administración. No obstante, el nacimiento de la obligación Tributaria no resulta de éstas, sino de la realización del hecho generador previsto en la Ley, por lo que, la falta de inscripción tampoco excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal, del deber de inscripción tampoco deriva el nacimiento de otros deberes formales relacionados con la regulación de los Impuestos de Ventas y de Renta, como son el deber de facturar, el de declarar y el de emitir y entregar facturas autorizadas. La falta de inscripción y de reclasificación lo que generan es la sanción prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a la vez que tienen una sanción impropia consistente en la pérdida del derecho de devolución o crédito por el impuesto pagado, sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario, a la fecha de sus inscripciones como contribuyentes. La inscripción tiene por finalidad facilitar el control de los contribuyentes, de modo que esos queden formalmente incorporados al Registro de Contribuyentes, con indicación de las obligaciones que les corresponden en el sistema informático de conformidad con lo señalado en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la falta de reclasificación no excluye el pago del impuesto en el régimen normal, ni las sanciones que puedan corresponder por no declarar, o por no facturar, en el contexto del régimen normal, si se comprueba que se ha mantenido la inscripción en el régimen simplificado pese a no cumplir con

los requisitos propios del mismo, igualmente, el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que, incumpliendo los mismos, no solicitan su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio. Entonces, si en la relación existen los presupuestos previstos en el hecho generador del Impuesto General sobre las Ventas, también nacen los deberes formales pertenecientes a su régimen general, por lo que es posible cobrar el impuesto dejado de pagar en el régimen normal, desde la fecha en que se dio el cambio de situación del contribuyente, o por lo menos desde que la Administración Tributaria lo comprobó, por lo que se pueden aplicar las sanciones correspondientes. Analizados los argumentos de ambas autoridades administrativas, este juzgador comparte los fundamentos rendidos por la Dirección General y el Ministro de Hacienda para determinar como lesivo a los intereses fiscales del Estado, lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo. Al efecto, se considera la doctrina contenida en el artículo 78 de la Ley General del Impuesto sobre la Renta, que en lo que interesa dispone: "esa Administración queda facultada para, reclasificar de oficio cuando determine variaciones importantes en la situación de un contribuyente. En este caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderle, debería pagar cualquier diferencia que se establezca entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponde pagar por el régimen normal, desde la fecha en que se evidenció el cambio de situación." De igual manera, se consideró el Transitorio I del Decreto Ejecutivo N°28104-H del 29 de setiembre de 1999, que amplió los parámetros para permitir el ingreso al Régimen de Tributación Simplificada, para los contribuyentes que incumpliendo los mismos, no solicitan su reclasificación voluntariamente, sino que la misma fuera aplicada de oficio: los contribuyentes que no cumplan con esta disposición, la Administración Tributaria, los reclasificará de oficio, procediendo a cobrar las diferencias que se generan en los Impuestos cancelados, según las disposiciones que afectan al régimen general, y se les aplicarán las sanciones correspondientes". Ahora, si bien es cierto que para que un acto administrativo alcance eficacia, tiene primero que ser legalmente notificado, también lo es que, "nadie puede sacar provecho de su propio dolo" atiéndose que en el caso que nos ocupa, fue necesaria la participación de los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, para que el propietario del local"... iniciara los tramites correspondientes para el cambio en el régimen de tributación de su negocio. No es admisible ni saludable para la Administración Tributaria de este país que un contribuyente en conocimiento de las características o requisitos

necesarios para mantenerse en un determinado régimen, no atienda su obligación de gestionar lo que corresponda, ante un cambio patente en las características de su actividad comercial, para ponerse a derecho en la misma; de modo que a la luz de las normas transcritas, la sanción impuesta en su oportunidad se ajusta a derecho y a la realidad de las circunstancias que mediaron en su génesis. En el expediente principal, a folios 14 y 44, consta además según formulario D.141 de Registro único de Contribuyentes para la Inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio, el señor ...el trece de setiembre del 2001, consignó que su actividad comercial estuvo dentro del Régimen de Tributación Simplificada hasta el treinta de julio del 2001. En ese estado de cosas, al contribuyente se le reclasificó de oficio a partir del 1º de agosto del 2001, en el Régimen de tributación tradicional, fecha que coincide con la comprobación que los funcionarios de la Administración Tributaria de Heredia, hicieran en el negocio objeto de las entrevistas que dieron; lugar a este proceso. Teniendo certeza entonces que el contribuyente tenía conocimiento que la situación tributaria de su negocio había cambiado, y no obstante no atender su obligación de gestionar lo correspondiente al efecto, como culturalmente es muy común en este país, y más aún, de no tomar las medidas necesarias como lo sería, su deber de entregar los comprobantes autorizados a los clientes, la infracción advertida resulta conteste con la realidad de su negocio, y por ende la sanción sobrevenida, ajustada a derecho. En consecuencia, se declara con lugar el presente proceso de Lesividad se anula la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 274-2002, de las nueve horas del 19 de julio del 2002, por estimarla contraria a la realidad de la actividad comercial del contribuyente y por ende contraria al ordenamiento jurídico aplicable, y en su lugar, se confirma la resolución de la Administración Tributaria de Heredia No. AU-04-V-0165-2 de las 12:06 horas del 24 de mayo del 2002 y la resolución No SA-04-V-0122-2 dictada por la Administración Tributaria de Heredia a las 12: 22 horas del 16 de abril de 12002, en cuanto establece que el accionado debe cancelar la suma de 120.600 colones por concepto de sanción por la Infracción administrativa cometida de conformidad con el artículo 85 -no emisión de facturas- del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas. Se

condena al accionado...en su carácter de propietario del negocio comercial denominado...; a cancelar los intereses legales que haya generado la sanción desde la firmeza de esta resolución hasta su efectivo pago. Se resuelve este asunto sin especial condenatoria en costas. Notifíquese esta resolución al rebelde conforme lo ordena el artículo 2 de la ley de notificaciones vigente..." (Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Segundo

Circuito Judicial de San José, Resolución No. 170-2004 de las 15:00 horas del 29 de febrero del 2004). Con base en lo expuesto se confirma la resolución la resolución recurrida" (El subrayado es nuestro) (Res. No. 460-2004 P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, San José, a las diez horas del 24 de noviembre del 2004). Si bien en aquel caso se trataba de la sanción por la no emisión de facturas, lo resuelto es aplicable al caso de análisis, en el que igualmente se dio el cambio en el régimen de tributación del negocio de la recurrente, en razón de no contar con las condiciones requeridas para continuar en el Régimen de Tributación Simplificada, o sea se comprobó que la contribuyente se mantuvo inscrita en el régimen simplificado pese a no cumplir con los requisitos propios del mismo, de suerte que la falta de inscripción y de reclasificación generan la sanción que se le impuso, prevista en el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El hecho de que la reclasificación de oficio que le efectuó la Administración Tributaria rija a partir del 01 de abril del 2000, se debe únicamente a que las normas legales aplicables establecen que la reclasificación de oficio deberá regir a partir del período fiscal siguiente a aquél en que quede firme la respectiva comunicación, pero lo anterior no significa que la falta no se haya cometido, ya que está debidamente comprobado en autos, que al momento de la visita de los funcionarios al negocio de la recurrente, se comprobó el incumplimiento de parte de la interesada, de los requisitos necesarios para estar inscrita en el Régimen Simplificado, sin que la contribuyente hubiera solicitado su inscripción en el Régimen Tradicional en los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas, haciéndose acreedor a la sanción de medio salario base que se le impuso. Acorde con todas las anteriores consideraciones, lo procedente es confirmar la resolución venida en alza..." (T.F.A. No. 193-2005 de las 9:00 horas del 10 de mayo del 2005). Planteadas así las cosas este Tribunal no tiene otra alternativa que confirmar la resolución recurrida.

POR TANTO:

Se confirma por mayoría, la resolución recurrida. Se declara agotada la vía administrativa. Comuníquese.

FUENTES CITADAS

- 1 DURÁN ALPÍZAR Shirley y VALVERDE BLANCO Heilyn. Tributación Simplificada en Costa Rica, Uso, Abusos y Perspectivas de reforma Hacia un Módulo Objetivo de tributación.Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 2003.pp 145.146.
- 2 Ley N° 7092. Ley del Impuesto sobre la Renta . Costa Rica, del 21/04/1988.
- 3 Ley N° 6826. LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS. Costa Rica, del 08/11/1982.
- 4 Decreto Ejecutivo N° 14082 . Reglamento de la ley de impuesto general sobre las ventas. Costa Rica, del 29/11/1982.
- 5 Decreto Ejecutivo N° 25514. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares.Costa Rica, del 24/09/1996.
- 6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN PRIMERA. Resolución N°N° 193-2006, de las diez horas cinco minutos del tres de mayo de dos mil seis.
- 7 TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA .Resolución N°No. 452-2005. , de las ocho horas del once de octubre del dos mil cinco.
- 8 TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA. Resolución N° 368-2003. , de las diez horas treinta minutos del once de setiembre del dos mil tres.
- 9TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA Resolución N° 0346-2003. , de las diez horas treinta minutos del veintisiete de agosto del dos mil tres.
- 10 TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. SALA PRIMERA. Resolución No. 343-2003.,de las catorce horas del veintiséis de agosto del dos mil tres.
- 11 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA .Resolución N°2002-04459, de las quince horas con veintiún minutos del quince de mayo del dos mil dos.
- 12 TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.SALA PRIMERA. Resolución N°No. 248-2006., de las nueve horas del veinte de junio del dos mil seis