

2da Edición Digital

# Derecho Tributario


Parte General

Tomo III




Derecho Tributario Sancionador

Adrián Torrealba Navas

## Derecho Tributario Sancionador



 Ficha

### **Capítulo I - Aspectos Conceptuales del Derecho Punitivo Tributario**

-  Sobre la naturaleza de los distintos tipos de ilícitos tributarios y los principios jurídicos aplica
-  El problema de la naturaleza y principios jurídicos aplicables en el proceso de gestación de la Ley
-  Principales problemas de la legislación de 1995



---

### Capítulo II.- Principios constitucionales y bien jurídico tutelado.

-  Principios: naturaleza de los distintos tipos de hechos ilícitos tributarios. La resolución de la Sa
-  El bien jurídico tutelado:




---

### Capítulo III.- Principios del derecho punitivo y su articulación técnica

-  Principio de legalidad y tipicidad
-  Principio de non bis in idem

---

### Capítulo IV.- Disposiciones generales en torno a las infracciones administrativas

-  Nota introductoria
-  Concurso de infracciones
-  Sanción de las infracciones administrativas


---

### Capítulo V Disposiciones generales relativas a los delitos tributarios

-  En redacción

---

### Capítulo VI Notas sobre la parte especial del sistema de hechos ilícitos tributarios

-  En redacción
-

## **Capítulo I - Aspectos Conceptuales del Derecho Punitivo Tributario**

### **Sobre la naturaleza de los distintos tipos de ilícitos tributarios y los principios jurídicos aplicables**

El Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dedicado al Derecho Tributario sancionador, experimentó dos importantes reformas en los últimos años: en primer lugar, la operada por la Ley 7535 de 1995, conocida como Ley de Justicia Tributaria-<sup>[1]</sup>; en segundo lugar, la operada por la Ley 7900 de 1999. A través de este proceso reformador se introdujeron cambios importantes en el aspecto punitivo del Derecho Tributario costarricense.

Hasta antes de la reforma de 1995, el sistema de ilícitos tributarios en Costa Rica se caracterizaba por ser un sistema basado en puras **infracciones administrativas**. La reforma de 1995, en cambio, introdujo un sistema mixto que giraba en torno a una clasificación tripartita: infracciones administrativas, contravenciones y delitos. La reforma de 1999 eliminó la categoría de las contravenciones, limitándose a infracciones administrativas y delitos.

Tradicionalmente, como se sabe, ha existido discusión en torno a si existen verdaderas diferencias "ontológicas" o "sustanciales" entre los delitos tributarios y las infracciones administrativas tributarias. Es decir, si debe predicarse una diferencia sustancial de naturaleza entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario Penal.

Es claro y aceptado que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el **órgano** que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración o un Juzgado Contencioso-Administrativo, en el segundo), por el **procedimiento** que debe seguirse (el procesal penal, en el primer caso; el administrativo o judicial-administrativo, en el segundo) y por el tipo de **pena** (posibilidad de pena privativa de la libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena en el segundo). La discusión se ha planteado más bien en cuanto a si estas diferencias son suficientes para que las infracciones administrativas deban sustraerse de los principios del Derecho penal o punitivo, para ponerse así en función plena de los objetivos recaudatorios tutelados por el Derecho Tributario o si, por el contrario, pese a tales diferencias, su régimen jurídico-constitucional debe adecuarse a y respetar tales principios.

Parte de la doctrina, especialmente aquella desarrollada en el contexto de regímenes políticos más o menos alejados del moderno Estado de Derecho, se ha pronunciado históricamente en el primer sentido expuesto en el párrafo anterior.

Otra parte de la doctrina, especialmente aquella desarrollada en el contexto de regímenes políticos apegados al Estado de Derecho y dotados de verdaderos órganos de control de constitucionalidad, se ha pronunciado en el segundo sentido.

Esta segunda posición ha encontrado, por ejemplo, un especial desarrollo en la doctrina y jurisprudencia constitucional de países europeos como Alemania, Francia, Italia y España, así como en la misma jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.<sup>[2]</sup>

Su esencia gira en torno a la tesis de que no sólo los delitos tributarios en sentido estricto -esto es, aquellos encomendados a la jurisdicción penal y dotados de pena privativa de libertad-, sino también las infracciones **no**

**criminalizadas** participan de una naturaleza penal o punitiva. Como expresa **F. PEREZ ROYO**<sup>[3]</sup>,

"tomando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, parece claro que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo que hace a estas infracciones idénticas sustancialmente a las de índole penal en sentido estricto."

La consecuencia fundamental de lo anterior es que también en el caso de las infracciones no criminalizadas deben regir los principios constitucionales del Derecho Penal: principios de inocencia, de responsabilidad subjetiva, de *non bis in idem*, del debido proceso, la proporcionalidad de las penas. Dicen al respecto -y sólo por citar una obra entre muchas- **C. LOZANO** y **J. MARTIN QUERALT** <sup>[4]</sup>:

"...también desde el punto de vista procedimental son obvias las diferencias existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, especialmente por lo que toca a la pena de privación de libertad. No obstante, las diferencias procedimentales no pueden conducir nunca a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos. Como viene reiterando el Tribunal Constitucional, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado..."

---

<sup>[1]</sup>Publicada en La Gaceta No. 175 de 14 de setiembre de 1995.

<sup>[2]</sup>Cfr. la Sentencia de 21 de febrero de 1984, en el llamado "caso Ozturk".

<sup>[3]</sup>Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 263.

<sup>[4]</sup>Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, 1992, 3a. edición, p. 451.

## **El problema de la naturaleza y principios jurídicos aplicables en el proceso de gestación de la Ley de Justicia Tributaria**

Este problema de los principios basilares del sistema de ilícitos tributarios ocupó un lugar destacado en el trámite de elaboración y discusión de la Ley de Justicia Tributaria de 1995. Vale la pena detenernos en una breve descripción del ciclo recorrido a este respecto.

Puede afirmarse que el Proyecto original de la Ley, publicado en La Gaceta del 4 de enero de 1995, se alineaba con la primera tendencia descrita atrás: las infracciones administrativas aparecían como un mero instrumento al servicio de los objetivos recaudatorios de la Administración, desvinculadas completamente de los principios propios del Derecho Punitivo. En efecto:

-El artículo 68 establecía, con evidente irrespeto del llamado principio *non bis in idem*, que "la responsabilidad y la sanción administrativa tributaria por contravenciones es independiente de la responsabilidad y la sanción penal por determinadas conductas constitutivas de delitos tributarios. Por tanto, en los casos en que una misma acción u omisión constituya contravención tributaria y delito tributario, a la vez, ambas responsabilidades se perseguirán independientemente."

-Artículos como el 73 <sup>[1]</sup>, el 76 <sup>[2]</sup> y el 79 <sup>[3]</sup> violaban los principios de la responsabilidad subjetiva, de la culpabilidad y el principio de inocencia.

-Las sanciones no se estructuraban según el sistema de bandas con mínimos y máximos, acompañadas de criterios de graduación.

Así planteado, este proyecto no tardó en recibir ataques muy fuertes, especialmente desde el perfil de los vicios de inconstitucionalidad que acarreaba. En esa dirección, se lee en un documento oficial emitido por la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada (UCCAEP), en enero de 1995, titulado "Documento de posición sobre la reforma tributaria propuestas por el Gobierno de la República":

"El proyecto...irrespeto el principio constitucional que prohíbe sancionar dos veces por los mismos hechos, así como la prohibición constitucional de la responsabilidad penal objetiva, o sea, sin la necesaria participación de la voluntad del acusado (culpa personal). Viola igualmente la Constitución en cuanto a la garantía del Debido Proceso previo a toda sanción, ya que permite imponer sanción sin procedimiento o sin las debidas garantías." (p.p. 7-8)

Este conjunto de críticas, que se extendía a otros muchos aspectos del proyecto, motivó al Poder Ejecutivo a intentar una segunda versión, orientada a eliminar los problemas de constitucionalidad apuntados. Así, se produjo un texto alternativo - en cuya redacción el autor de estas líneas tuvo una intervención activa- en el que se tomó como base la Ley General Tributaria española, así como la importante doctrina y jurisprudencia constitucional generada en torno a ella. <sup>[4]</sup>

En forma muy sucinta, podemos describir los aspectos más relevantes de esa segunda versión <sup>[5]</sup>:

-Los ilícitos tributarios se clasificaban en dos figuras básicas: infracciones administrativas y delitos tributarios. A ambas se les atribuía naturaleza punitiva (art. 66) y se afirmaba la aplicación de los principios generales del Derecho en materia punitiva (art. 71).

-Se incluía una disposición que exigía el respeto del principio *non bis in idem* (art. 70)

-Se clasificaban las infracciones en formales y materiales, según que implicaran incumplimientos de deberes formales u obligaciones tributarias materiales.

-Se establecía el principio de tipicidad también para las infracciones administrativas, sin perjuicio de que "dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de deberes formales cuyo incumplimiento dé lugar a infracción, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos."(art. 73).

-Se estructuraba el tema de los sujetos activos de las infracciones en torno a las figuras del sujeto activo en sentido estricto y de los partícipes, según que se tratara de sujetos vinculados a obligaciones y deberes tributarios o no (arts. 74 y 75).

- Se exigía como elemento subjetivo de las infracciones administrativas el dolo o la culpa, incluso a título de simple negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. (art. 76)

- En cuanto a la responsabilidad de las personas jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, se disponía que éstas serán responsables como sujetos activos de infracción, en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas.

- Se establecían causas eximentes de responsabilidad: falta de capacidad de actuar, estado de necesidad, fuerza mayor y caso fortuito, el no haber participado en la decisión colectiva que dio lugar a la infracción, el haber actuado bajo subordinación jerárquica, siempre que la orden no revistiera el carácter de una evidente infracción tributaria, la actuación de conformidad con los criterios señalados en contestaciones a consultas formuladas a la Administración.

-Las sanciones se estructuraban sobre la base de bandas con mínimos y máximos de puntos porcentuales o cardinales, según el caso, y se establecían criterios de graduación para fijar el punto en la banda en que debía consistir la sanción. Asimismo, se incluían reglas para la graduación de las sanciones.<sup>[6]</sup>

-Se establecían reglas para el concurso de infracciones (art. 84)

-Se preveía un procedimiento para la aplicación de sanciones administrativas.

-La división entre infracciones y delitos se establecía según el criterio de reservar para la segunda categoría únicamente aquellas conductas más graves. Así, por ejemplo, el delito de defraudación tributaria se delimitaba a través de un elemento subjetivo doloso calificado y un mínimo de tributo evadido. Desde un punto de vista técnico, se aclaraba que las conductas podían ser tanto comisivas como omisivas y que la actuación objetiva tenía que ser **idónea** para inducir a error a la Administración.

Esta segunda versión fue también sustancialmente abandonada durante el proceso legislativo. Así, en el seno de una de las subcomisiones legislativas involucradas con este proyecto, se cuestionó el esquema presente en la última versión preparada por el Poder Ejecutivo. Este esquema, como se dijo, se basaba en una división bipartita: infracciones administrativas (que se subdividían en infracciones de obligaciones tributarias materiales e infracciones de deberes tributarios formales) y delitos. A ambas, siguiendo la línea conceptual ya expuesta, se les reconocía naturaleza punitiva y, por tanto, se sometían a los principios constitucionales del Derecho punitivo y a las técnicas desarrolladas modernamente para operar dicho sometimiento. El cuestionamiento esencial nació en torno a si la Administración podía aplicar normas punitivas: cuestionamiento, a mi juicio, infundado, pues desde hace tiempo el propio Derecho administrativo y constitucional ha reconocido la legitimidad de la potestad sancionadora de la Administración, vigente, por lo demás, en distintos sectores del ordenamiento costarricense. Entonces se sugirió que, a nivel administrativo, se aplicaran sanciones **automáticas**, para agilizar el funcionamiento de la Administración tributaria y que, a nivel judicial, se planteara una división de contravenciones y delitos, debiendo operar los principios penales sólo respecto de ésta.

A mi juicio, se daba un cierto salto lógico en el razonamiento que llevaba a sugerir esta última propuesta. En efecto, nótese que el cuestionamiento inicial era sobre si la Administración podía legítimamente aplicar sanciones. Si, con base en esta premisa, se sugería mantener siempre un conjunto de infracciones administrativas a ser aplicadas por la Administración, el hacerlas automáticas no sólo no resolvía el problema planteado sino que le agravaba: con esta solución, se estaría admitiendo una Administración sancionadora que podía prescindir de las garantías individuales reconocidas a efectos penales. Es decir, se consideraba un aspecto inconstitucional -si bien, como se dijo, erróneamente- y, en lugar de plantear su rectificación, se abogaba por **añadirle** otras inconstitucionalidades. Lógicamente, la naturaleza sancionadora de las infracciones administrativas no desaparecía por el hecho de aplicarlas automáticamente: acumuladas a la obligación tributaria principal (fundamentada en un deber de solidaridad), los intereses o recargos



indeminizatorios (fundamentados en un deber de indemnizar), no podrían tener más que una función **punitiva** (de castigo e intimidación) <sup>[7]</sup>

Ante este panorama, un nuevo equipo de trabajo, coordinado por el Diputado don Antonio Alvarez Desanti, se avocó a la elaboración de una nueva versión del proyecto reforma al Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual dio base a la Ley finalmente aprobada. Es en ésta que aparece la división entre "infracciones administrativas" (a ser aplicadas por la Administración Tributaria), "contravenciones" y "delitos" (a ser aplicadas por tribunales judiciales penales especiales).

El planteamiento inicial que marcó la discrepancia básica con la segunda versión del proyecto, sin embargo, sufrió una serie de rectificaciones en el camino. Así, la versión que resultó aprobada en primer debate en mayo, 1995 -luego anulada por la Sala Constitucional- era un tanto **ambigua** en cuanto a si reconocía o no naturaleza punitiva a las infracciones administrativas: así, se guardaba silencio en cuanto a si se exigía algún grado de culpa o si bastaba la responsabilidad objetiva o por hecho de otro; en cuanto a si operaba el principio de "non bis in idem" respecto a la acumulación con las contravenciones; en cuanto a si cabían eximentes de responsabilidad, etc. En cambio, sí se conservaba el procedimiento de aplicación de sanciones incluido en la última versión del Ejecutivo -diseñado partiendo de la naturaleza punitiva de las infracciones administrativas-, con lo que se denotaba un abandono de la idea de su aplicación automática.

Ya en la última versión aprobada en primer debate en el mes de junio de 1995, luego acogida como Ley, se corrigieron algunas de las ambigüedades indicadas. Así, se consagraba el principio de responsabilidad subjetiva al reincorporar una norma de la última versión del Ejecutivo: *"Los hechos ilícitos tributarios son sancionables sólo si son realizados dolosa o culposamente, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"* (art. 69). Igualmente, se incorporaba el principio de "non bis in idem" al decir el artículo 66: *"La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos."*

Con ello, quedó finalmente reconocida la naturaleza punitiva incluso de las infracciones administrativas, si bien con importantes deficiencias técnicas, lo que obligó, como veremos de seguido, a la reforma de 1999.

---

<sup>[7]</sup>"Cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de contravenciones, entenderá que ellas se han configurado por la sola ocurrencia de esos hechos, cualquiera que haya sido la intención,

causa o motivo tenido en cuenta por el autor al ejecutarlos. El presunto contraventor solo se liberará de responsabilidad probando que no se produjo el hecho previsto en la ley."

[2]"...para que la contravención quede configurada no es requisito esencial la existencia de culpa o dolo en la acción u omisión del contraventor, ni de perjuicio fiscal, salvo cuando este Código lo disponga expresamente."

[3]"La responsabilidad por el cumplimiento de las sanciones pecuniarias, comiso y clausura se transmite a los sucesores del contraventor, aunque ellas no hubieren sido aplicadas en vida del causante."

[4]Por razones de urgencia en el trámite legislativo, el Poder Ejecutivo optó por no publicar esta nueva versión, sino que directamente la introdujo en el seno de las comisiones y subcomisiones respectivas. Lo mismo sucedió con la última versión, a la que luego se hace referencia, y que dio base a la Ley finalmente aprobada.

[5]Sin perjuicio de que, en el curso del análisis que sigue, iremos haciendo referencias puntuales a distintos aspectos de esta segunda versión.

[6]Siguiendo al sistema español, con adaptaciones, se establecían estas reglas en el artículo 81: primero, la determinación de la sanción mínima contenida en el tipo legal; consideración de las circunstancias de graduación aplicables al caso; adición y sustracción, tomando como base la sanción mínima, de los puntos porcentuales o sumas pecuniarias correspondientes a cada criterio de graduación, según se indicaba luego para cada criterio; sustracción del monto correspondiente al criterio de conformidad con la propuesta de determinación o regularización.

[7]En mi opinión, la idea de crear un conjunto de contravenciones a nivel judicial, dejando tan sólo algunos comportamientos "infractores" en sede administrativa de aplicación automática, hubiera podido implementarse de otra manera.

Por ejemplo, siguiendo en alguna medida el tratamiento español del llamado pago espontáneo fuera de plazo, creo que un sistema que hubiera permitido lograr lo anterior sería el siguiente:

Sustraer de su consideración como infracciones aquellos comportamientos que implican pago fuera de plazo SIN REQUERIMIENTO PREVIO de la Administración. Es decir, lo que se conoce como pago espontáneo fuera de plazo. Estos comportamientos podrían ser tratados a nivel administrativo y se les podría poner un recargo fijo del tanto por ciento, incluso acumulable a los intereses de mora, a título de indemnización por violación del interés del Estado en la puntual recaudación de los tributos, no tan alto para que no parezca una pena disfrazada. Esto sí podría ser aplicado en forma automática.

Luego, todo el resto de infracciones materiales que implican ya intervención o requerimiento de la Administración, serían infracciones o contravenciones, y pagarían el interés de mora únicamente más la sanción pecuniaria correspondiente. Aquí sí, obviamente, regirían los principios punitivos de responsabilidad subjetiva, culpabilidad (simple negligencia), proporcionalidad (graduación de sanciones), etc. previsto en la versión mencionada del Proyecto.

Tendríamos entonces el siguiente esquema de actos de incumplimiento de obligaciones tributarias materiales:

a. El pago espontáneo fuera de plazo no da lugar a contravención y sanción, sino sólo a intereses y recargo indemnizatorios.

b. El no pago espontáneo, esto es, el requerido por la Administración, por culpa, incluso negligente, o dolo simple, daría lugar a infracción o contravención y, por tanto, a sanción exclusivamente pecuniaria.

c. El no pago o pago en menos, incluso aunque haya arrepentimiento luego y se pague antes de que la Administración se dé cuenta y requiera, producto de un dolo específico defraudatorio, en cierta cuantía, y con idoneidad para inducir a error a la Administración, sería delito, con pena privativa de libertad.

## Principales problemas de la legislación de 1995

El sistema sancionador aprobado por la Ley de Justicia Tributaria de 1995, si bien formalmente apertrechado con todo un conjunto de figuras de delitos y contravenciones penadas con severidad, a ser conocido por una jurisdicción especializada, el sistema quedo convertido por el propio legislador del 95, en expresión del profesor español **G. CASADO OLLERO**, en un "monstruo sin capacidad de ataque", fundamentalmente por el contenido del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: de acuerdo con éste, previo a la denuncia ante el Ministerio Público y luego de haberse agotado la vía administrativa, se debía intimar al sujeto pasivo para resolver su situación de incumplimiento en un plazo de 20 días. De proceder éste a corregir su situación, se entendía que no "existía delito". Y, en perversa combinación con el artículo 40, ya mencionado, bastaba el pago del principal sin intereses ni recargos para que se operara esta "desaparición del delito". El resultado de esta norma fue ante todo psicológico, pues la Administración fue la primera en

sentirse con el acceso vedado a todo el sistema de contravenciones y delitos. Así, en todos los años de vigencia de la Ley, la Administración prácticamente no procedió siquiera a realizar intimaciones de contravención y delito, mucho menos se llegó a su aplicación efectiva.

Un buen ejemplo de la irracionalidad del sistema lo podíamos encontrar en la penalización de la conducta consistente en no facilitar a la Administración información sobre terceros con los cuales se mantenga relaciones económicas y financieras. Esta conducta venía directamente tipificada como delito, generando dudas incluso a si podía cometerse por mera negligencia. Esto parecía evidentemente un exceso en el uso del Derecho Penal, no respetuoso de la tendencia moderna de utilizar esta rama del Derecho como solución de última instancia. Sin embargo, este exceso quedaba neutralizado por la presencia del artículo 81. Pero, al no constituir tampoco el comportamiento infracción administrativa, se generaba un vacío de sanción, dejando a la Administración sin un instrumento real para estimular el cumplimiento del deber de suministrar esa información de terceros que, en un sistema tributario moderno, es básico: es de esa información que en mucho se puede alimentar el sistema informático para hacer un pleno uso de su capacidad de establecer controles cruzados automáticos, para incrementar así el poder de detección de los incumplimientos de los ocultos, omisos e inexactos.

Tampoco el panorama se presentaba más halagador en relación con las infracciones administrativas. De todas las sanciones administrativas previstas, solo llegaron a tener aplicación el cierre de negocios, regulada en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y la multa por atraso en la presentación de declaraciones, sancionada en el artículo 79, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Y ambas, en la coyuntura de presentación del Proyecto de Ley que dio lugar a la Ley 7900, sufrían problemas de constitucionalidad: la última, en efecto, ya había sido expulsada del ordenamiento por la sentencia de la Sala Constitucional No. 5944-98 acusada de desproporcionada<sup>[1]</sup> ; la primera era objeto de nuevas acciones de inconstitucionalidad a las que la Sala Constitucional optó por darles curso para su análisis en profundidad, lo que determinaba que el cierre de negocios no podía seguir siendo aplicado hasta que se resolviera la acción.<sup>[2]</sup>

Estos no eran sino los síntomas de los importantes problemas de proporcionalidad de todo el sistema sancionador: ciertas infracciones administrativas sancionadas más gravemente que las contravenciones; falta de mecanismos para graduar las sanciones según las circunstancias especiales del caso concreto y del sujeto infractor; problemas de tipicidad, etc.<sup>[3]</sup> El hecho es que la Administración no sólo se encontraba sin las armas sancionadoras que venía aplicando sino que pesaba la amenaza de

que el resto del sistema sancionador fuera desmoronándose por su inidoneidad jurídico-constitucional.

---

<sup>[1]</sup>Mediante su Voto 5944-98, la Sala Constitucional declaró inconstitucional el artículo 79 b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecía una multa de seis salarios base por el atraso en la presentación de declaraciones.

El caso base presentado ante los señores Magistrados era bastante elocuente: una persona con actividad lucrativa se atrasa un día en la presentación de la declaración. Liquidaba un impuesto de 1.557,50 colones. Se le abre un procedimiento para aplicarle una sanción de 442.000,00 colones.

Se alegó ante la Sala que ésta es una pena confiscatoria, irrazonable, desproporcionada y atentatoria contra el principio de igualdad y el derecho de propiedad.

Creo que el problema no es necesariamente de confiscación. La Constitución prohíbe aquella pena que consiste en sancionar privando al sujeto de la totalidad del patrimonio sin compensación. Cobrar 442.000 colones no necesariamente significa eso, a menos que se demuestre que, por la situación concreta de un individuo, equivale a privarlo de todo su patrimonio. Tampoco el hecho de que la pena supere en mucho el impuesto por pagar per se tiene efectos confiscatorios: el respeto al derecho de propiedad exige, con algunos matices imposibles de establecer en este espacio, que no se cobre impuestos que absorban la totalidad o gran parte de la riqueza gravada. Pero ello vale para el impuesto, no para las sanciones tributarias. Sobre todo en el caso de los incumplimientos de deberes formales –no declarar, no informar, etc.– es admisible que la sanción se desvincule del monto de impuesto a pagar.

El problema sí es de irrazonabilidad, desproporción y violación del principio de igualdad: todo nace del hecho de que el legislador no estructuró el sistema de infracciones administrativas siguiendo un sistema de bandas, entre un mínimo y un máximo, con criterios de graduación de la sanción que, entre otros, incorporara la capacidad económica del infractor y la cuantía del perjuicio económico causado. Con el sistema de multa fija, el grande ni siente el castigo y el pequeño puede verse económicamente pulverizado, lo que es una desigualdad ilegítima e inconstitucional.

<sup>[2]</sup>Cfr. la Acción de Inconstitucionalidad conocida en el expediente 98-005392-007-CO-M de la Sala Constitucional.

<sup>[3]</sup>Para un desarrollo pormenorizado de estos problemas vid. A. TORREALBA, Los hechos ilícitos tributarios en el Derecho Costarricense, Centro de Estudios Tributarios, Mundo Grafico, San Jose, 1997, p.p. 75 ss.; Id., "Cierre de negocios y proporcionalidad de las sanciones. I parte" en Servicio de Información y Actualización FAYCATAX, Informe No. 37, Noviembre 1998; Id. "Cierre de negocios y proporcionalidad de las sanciones. II parte"; FAYCATAX, Informe No. 41, Diciembre 1998A.E. CARAZO y N. HERNANDEZ, El cierre de negocios en el ordenamiento jurídico, Ed. Investigaciones Jurídicas, S.A., San Jose, 1999, p.p. 102 ss.

## Capítulo II.- Principios constitucionales y bien jurídico tutelado.

### Principios: naturaleza de los distintos tipos de hechos ilícitos tributarios. La resolución de la Sala Constitucional número 3929-95.

En su resolución de la Consulta de Constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, número 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995, la Sala Constitucional sentó una línea jurisprudencial **básica**, saldando desde entonces el dilema suscitado durante la tramitación del proyecto, en sus distintas versiones: las infracciones y sanciones administrativas, **por ser una manifestación del poder PUNITIVO** del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal. Así, sostuvo que

"Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción -la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y delitos **no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.**"

Especificando en relación con el articulado del entonces Proyecto de Ley, indicó la Sala que se

"satisfacen, en términos generales, las exigencias mínimas de la garantía fundamental del debido proceso, puesto que en ellos se establecen el conjunto de reglas y procedimientos que el legislador y el ejecutor de la ley deben observar para garantizar los derechos de los ciudadanos, entre ellas, podemos apuntas: a) el respeto al principio "non bis in idem" (artículo 66 del Proyecto); observancia del principio de legalidad y del debido proceso (artículo 75); la obligación de establecer formalidades de notificación y audiencia (artículo 150, inciso 2); la motivación de los pronunciamientos dictados al respecto (artículo 150, entre otros); los medios de impugnación (artículo 150 inciso 4 del referido Proyecto); el reconocimiento de la necesidad del elemento subjetivo, al menos culposo -negligente- en materia de tales ilícitos (artículo 69 del Proyecto); la exclusión de la sanción administrativa en virtud de la imposición de una por la autoridad judicial (artículo 66, párrafo segundo del proyecto). Sin embargo, cabe advertir que no se incluyen en la sección de comentario, causas eximentes de responsabilidad -las que sí existen en el actual Código Tributario (artículos 76 y 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente), pero no se vulnera lo dispuesto en el artículo 39 constitucional, si se interpreta que, vista la exigencia de culpabilidad del artículo 69 del Proyecto, esta reforma tributaria se inserta, mutatis mutandis, en la parte general del Código Penal."

Estos lineamientos de la Sala Constitucional han merecido una aplicación poco uniforme a lo largo de los años recientes, si bien de manera no uniforme. Así, por ejemplo, en materia de cierre de negocios, en diversas resoluciones administrativas se ha entrado a considerar: la medida en que el deber de cuidado responsabiliza a los propietarios de los negocios en cuanto a los actos de los dependientes<sup>[1]</sup>; el elemento subjetivo negligente y el principio de inocencia<sup>[2]</sup>; la relevancia de las causas eximentes de responsabilidad<sup>[3]</sup>; exigencia de un proceso sujeto a formalidades cuya omisión acarrea nulidad.<sup>[4]</sup> El fallo del Tribunal Fiscal Administrativo 211-

2007 reconoce explícitamente la aplicación de la jurisprudencia constitucional citada:

"El artículo 77 del Código Tributario regula en primer lugar, el tema de la normativa supletoria en materia de procedimientos, estableciendo que será supletorio el procedimiento administrativo de la Ley General de Administración Pública, y en segundo lugar, establece que la imposición de sanciones deberá respetar los principios de legalidad y debido proceso. Estos principios implican fundamentalmente la identidad de régimen jurídico constitucional entre infracciones y delitos, de modo que los principios de derecho penal son de aplicación, con matices, en materia de infracciones administrativas (Voto 3925-95 de la Sala Constitucional). Deben respetarse los principios procesales penales tales como derecho de defensa; principio de inocencia el cual implica que nadie es culpable hasta que se pruebe lo contrario, que como se indicó, rige respecto a las infracciones administrativas con ciertos matices; derecho a la prueba y principio de contradicción, en cuanto a que las pruebas recabadas sin la participación del sujeto obligado, deben ser reproducidas en el procedimiento sancionador, para dar oportunidad a la contradicción. En relación con la aplicación de causas eximentes de responsabilidad, a pesar de que no existen o no se prevén en forma expresa causas eximentes de responsabilidad para efectos de las infracciones administrativas tributarias, debe mantenerse su existencia por remisión a las causas de justificación y exculpación previstas en el Código Penal, siendo que así lo ha establecido la Sala Constitucional en su voto ya citado, aun cuando ello se dispuso para la anterior legislación..."

No. 125-S-2008 de las 12 horas del 8 de abril es claro al decir que

"En estos casos es evidente que el exegeta tributario debe acudir a los principios contenidos en la Ley General de Administración Pública de sana crítica racional, justicia, equidad, razonabilidad y **sobre todo tratándose de sanciones administrativas a otros principios contenidos en el derecho penal, de acuerdo con pronunciamiento de la Sala Constitucional que ha indicado que tratándose del derecho administrativo sancionador se deben aplicar los principios del derecho penal con ciertos matices. Dentro de esta tesitura tenemos como uno de los mas importantes el principio de inocencia, por el cual se establece que en caso de duda sobre la culpabilidad o no del infractor debe de absolverse de culpa a éste, principio desarrollado en el artículo 39 constitucional**, que dispone que se presume que toda persona es inocente hasta tanto no se demuestre mediante el debido proceso, que es culpable, situación que estima esta Sala que se da en el caso de autos, sobre todo que como bien lo expresa el contribuyente, si bien no se indicó en el comprobante respectivo que se trataba de un servicio de bar y restaurante por indicarse

que se trata de un servicio de salón, se estima que en estos casos, tal como lo han resuelto los órganos jurisdiccionales, debe orillarse la aplicación literal de las normas literales que gobiernan la materia, para dar paso a una regla de justicia y equidad tributaria (No. 3-2007, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Segundo Circuito Judicial, de las 11 horas 45 minutos del 19 de marzo de 2007)."

Esto marca una evolución positiva del Tribunal Fiscal desde que, en los albores de la vigencia del Título III introducido por la Ley de Justicia Tributaria había sostenido en la resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, No. 287V-96P, de 9 horas de 22 de octubre, en materia de cierre de negocios, que afirmaba, en forma claramente contradictoria con la jurisprudencia constitucional citada, que:

"...Este Tribunal se ha pronunciado en el sentido de que, por ser este tipo de sanciones de carácter administrativo, conforme a lo dispuesto por el artículo 72 del Código Tributario, no resulta necesario por parte de la Administración Tributaria, demostrar la existencia de los elementos subjetivos de dolo o culpa en la infracción, requisitos los cuales sí son exigidos por el artículo 69 ibídem para los ilícitos tributarios."

Sin embargo, 13 años después de la discusión sobre si los principios del Derecho penal son aplicables a las infracciones administrativas, resuelto por la Sala Constitucional en el Voto 3929-95 citado, todavía la Administración de Grandes Contribuyentes en su reciente resolución Infra. AU10V-170-08 8 horas 30 minutos del 4 de setiembre del 2008 de manera contraria al orden constitucional afirma:

"tampoco es aplicable el cuerpo doctrinal que trae a colación en el escrito de revocatoria, y que hace referencia a la presunción de inocencia desde el punto de vista penal, por cuanto no debe obviarse que en este caso, se trata de una infracción administrativa, y no de un delito tributario que fuera de conocimiento de la justicia penal."

---

<sup>[1]</sup>CNRTS 393-96, acogida por la Resolución No. 102-96 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas del 20 de junio de 1996.

<sup>[2]</sup>Vid. Tribunal Fiscal Administrativo Nos: 92-96 de las 9 horas del 11 de junio; no. 109-96 de las 8 horas del 25 de junio; 125-S-2008, las 12 horas del 8 de abril

<sup>[3]</sup>Vid. resoluciones Nos. 63-96 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas del 29 de abril y 92-96 de la misma Sala, de 11 de junio de 1996, así como la 211-2007, de las 11 horas 30 minutos del 29 de mayo del 2007, con cita a su vez del fallo No. 385-2006.

<sup>[4]</sup>Resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 11:30 horas del 17 de junio de 1996.

**El bien jurídico tutelado:**

## **1. Función del bien jurídico tutelado**

La toma en consideración del bien jurídico, como es de común aceptación, constituye un mecanismo esencial de interpretación en materia punitiva. Como dice **I. AYALA**<sup>[1]</sup>:

"La importancia de la correcta delimitación del bien jurídico es capital a la hora de someter la hermenéutica del precepto a estudiar a las limitaciones que tal concepto representa en dicha labor. Desde la concepción de la función limitadora del mismo al ejercicio del *ius puniendi*, se convierte en "piedra angular" para la interpretación de la norma penal, dirigida en su última *ratio* a proteger a la Sociedad."

En realidad, el bien jurídico determina uno de los elementos centrales de la teoría del delito, a saber, la antijuricidad de la conducta. La sentencia 01021 de las 11 horas del 19 de diciembre del 2002 del Tribunal de Casación Penal expone esta idea con claridad:

"Resulta así, lo expuesto hasta ahora, porque no puede justificarse un daño no causado, una lesión no producida o un peligro no generado. Este Tribunal de Casación ha suscrito la tesis de la antijuricidad material, que se resume en el siguiente extracto jurisprudencial: «... supone una toma de posición acerca del análisis de la antijuricidad, pues implica —en un primer momento— determinar si con la acción típica se lesionó o se puso en peligro el bien jurídico tutelado, con lo que se suscribe la posición de acuerdo a la cual la antijuricidad tiene como contenido material el resultado (precisamente esa lesión o peligro para el bien jurídico). Como consecuencia de lo anterior, si —y sólo si se verifica el resultado— habrá de acudir a las causas de justificación para acreditarlas o descartarlas, y es lógico, pues es insostenible pretender justificar una acción que no produce daño... Esta sentencia de casación no estaría debidamente fundamentada ni se bastaría a sí misma, si no indica por qué debe privar el criterio de la antijuricidad material sobre el de la antijuricidad formal; es por ello que ha de indicarse que el § 28 de la Const.Pol. deja fuera de alcance legal cualquier acción que no cause daño —entiéndase lesión o peligro para un bien jurídico— de donde el *ius puniendi* no cubre acciones sin resultado. La Corte Suprema de Justicia a través de la Sala Constitucional sostuvo esta tesis en el fallo N° 525-93 (14:25 hrs., 03/02/1.993), que dice en lo conducente: "... Al disponerse constitucionalmente que 'las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley' —artículo 28— se impone un límite al denominado *ius puniendi*, pues a cada figura típica ha de ser inherente una lesión o peligro de un valor ético social precisamente determinado; en otros términos, puesto que no basta que una conducta u omisión 'encaje' abstractamente en un tipo, es también necesaria una lesión significativa de un bien jurídico..." (Se suple el destacado.)... Por consiguiente hay dos razones jurídicas, muy poderosas, para suscribir la posición de la antijuricidad material: (i) la



Const.Pol. expresamente lo impone (§ 28) y (ii) la Corte Suprema a través de la Sala Constitucional así lo interpreta con carácter erga omnes...» (C.R. vs. Mora Herrera: T.C.P., N° 2000-086, 04/02/2.000. V. además: C.R. vs. Montoya Delgado: T.C.P., N° 2000-036, 14/01/2.000, ponente: Juez Quesada Solís.). Estas razones se reiteran en este momento. De acuerdo a lo anterior, debe comprenderse que la estructura de la norma penal en el ordenamiento jurídico costarricense, gravita en torno al bien jurídico tutelado por cada figura penal. (Sobre esta última afirmación, V.: T.C.P., N° 153-A-97 [consulta de constitucionalidad], 10:10 hrs., 23/09/1.997; ponente: Juez Llobet.) La tipificación de acciones mediante los tipos prohibitivos y la amenaza de sanción penal, tiene diversas finalidades: (i) cumplir con el principio de legalidad establecido por el § 39 de la Const.Pol.; (ii) dar seguridad jurídica, en la medida en que solamente puede haber persecución penal por las acciones previstas como delito, y únicamente pueden aplicarse las penas predeterminadas por la ley; y (iii) prevenir la comisión de delitos, por cuanto el tipo penal tiene la naturaleza de una norma de determinación, en cuanto pretende que las personas no transgredan las prohibiciones penales y actúen como el derecho espera. (...) Por su parte, la antijuricidad supone la lesión o puesta en peligro para el bien jurídico tutelado, con lo que cumple con una doble finalidad: (i) limita la reacción estatal sólo ante hechos dañinos, y (ii) protege al transgresor de la prohibición penal, porque no puede ser sometido a pena si su acción no es lesiva. Esto, como se indicó, de conformidad con lo preceptuado por el § 28 de la Const.Pol. (Acerca del principio de lesividad como límite al ius puniendi, V.: C.R. vs. Mora Salas: T.C.P., N° 682-F-97, 15:45 hrs., 25/08/1.997; ponente: Juez Llobet.). De modo ilustrativo conviene citar la histórica sentencia N° 525-93 de la Corte Suprema de Justicia, emitida a través de la Sala Constitucional, cuando interpretó el § 28 de la Const.Pol. y puso al bien jurídico como centro en torno al cual gravita la configuración del delito; y, se puede agregar, sin acudir a la terminología que ahora se emplea, señaló que es insuficiente para cometer el delito el acto violatorio de la norma de determinación (llenar los requisitos del tipo prohibitivo), pues requiere además del quebranto de la norma de valoración (lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos protegidos): «... Al disponerse constitucionalmente que 'las acciones privadas que no dañen la oral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley' -artículo 28- se impone un límite al denominado ius puniendi, pues a cada figura típica ha de ser inherente una lesión o peligro de un valor ético social precisamente determinado; en otros términos, puesto que no basta que una conducta u omisión 'encaje' abstractamente en un tipo, es también necesaria una lesión significativa de un bien jurídico. De lo contrario, tendríamos conductas delictivas pese a que no dañen la moral o el orden público o a que no perjudiquen a tercero...» (Corte

Suprema de Justicia, Sala Constitucional, N° 525.93, 03/02/1.993). En el mismo sentido de este alto tribunal, V.: T.C.P., N° 345-F-96, 10:30 hrs., 19/06/1.996; ponente: Juez Dall'Anese. Así, mientras el desvalor de la acción está en el tipo, el desvalor del resultado está en la antijuricidad; de igual modo, en tanto la norma de determinación deriva del tipo penal, la norma de valoración dimana de la antijuricidad. La norma de determinación o de motivación como es llamada también, pretende generar un comportamiento social, que en el caso de los tipos penales (tipos prohibitivos) se espera que el ciudadano no realice acciones que transgredan la prohibición; es decir, la norma de determinación busca que las personas asuman un determinado comportamiento. El derecho de gestión pretende esto exclusivamente, es decir el control social, de donde la realización de la conducta prohibida trae como consecuencia la sanción penal; las normas de gestión tienen como bien jurídico exclusivo a la gestión misma, la normativa de control social en sí, por lo cual la violación normativa trae como consecuencia inmediata la sanción, sin que interese lesión o peligro a otros bienes jurídicos. Ejemplo muy claro de esto es la normativa de tránsito de vehículos por las vías públicas terrestres, que pretenden el control absoluto de quienes conducen vehículos, es decir el control del grupo social que transita por las vías públicas; la transgresión de esas normas trae como consecuencia la imposición de sanciones - normalmente únicas, fijas o predeterminadas- y son impuestas directamente por la administración. Otro ejemplo podría ser la normativa de servicios públicos, que establecen multas en caso de mora; en tales casos, sin importar la razón por la cual se omitió el pago en tiempo, la multa y pago por reinstalación de servicios se imponen por la propia administración; es claro que la gestión pretende un comportamiento social como es el pago en tiempo. Pero el derecho penal no es un derecho de gestión, porque si bien los tipos penales pretenden de alguna manera la prevención del delito, es decir trata de generar un comportamiento conforme a derecho a la espera que no se cometan delitos, lo cierto es que este es un fin del tipo penal -de la norma de determinación- pero secundario para el ordenamiento. Las personas pueden realizar acciones violatorias de la norma de motivación o de determinación, pueden quebrantar el texto legal, pueden transgredir la prohibición, pero en la medida en que tales acciones no sean causa directa del quebranto de la norma de valoración (o de protección), en lo que hace a la lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, no puede sobrevenir la reacción penal. Para configurar el injusto, la acción debe tener un doble efecto: llenar el tipo penal con lo que viola la norma de determinación, y lesionar o poner en peligro el bien jurídico tutelado y quebrar con ello la norma de valoración. Por su parte, la culpabilidad se traduce en el reproche fundado en una actuación contraria a la norma de determinación, que además lesiona o pone en peligro el bien jurídico tutelado; no obstante, es

imposible la culpabilidad por la simple transgresión del tipo penal (de la norma de determinación) sin lesionar o poner en peligro un bien jurídico (quebranto de la norma de valoración). Para llegar al reproche producto de la culpabilidad, se hace un análisis lineal del hecho sometido a juicio: (i) En primer lugar, debe determinarse si la acción es típica, es decir si llena los requisitos objetivos (elementos descriptivos, normativos y personales constitutivos) y subjetivos (dolo o culpa) del tipo penal, y de ser así es claro el quebranto de la norma de determinación; (ii) En segundo orden, debe establecerse si es antijurídica, esto es si lesiona o pone en peligro el bien jurídico tutelado; y de ser así se tiene por violada la norma de valoración, a menos que concurra en el hecho una causa justificante (legítima defensa [§ 28, C.p.], estado de necesidad [§ 27, C.p.], consentimiento del derechohabiente [§ 26, C.p.], cumplimiento de un deber legal o ejercicio legítimo de un derecho [§ 25, C.p.]); y (iii) Configurado así el injusto (acción típica y antijurídica), se pasa al análisis de culpabilidad, y en tanto concurran todos los elementos de esta subestructura del delito, será culpable quien pudiendo actuar como el derecho esperaba -como lo indica la norma de determinación- no lo hizo. El reproche, se dice una vez más, sobreviene por no haber actuado el agente como el derecho esperaba (norma de determinación) cuando podía hacerlo (exigibilidad de actuar conforme a derecho), al tiempo de lesionar o poner en peligro un bien jurídico tutelado...."

**L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO**<sup>[2]</sup> precisan que

"más allá de la finalidad perseguida por el legislador, elemento que, sin duda, constituye un parámetro valioso para la interpretación de la ley, la definición del bien jurídico tutelado persigue otra función, que es la de determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó ese nivel de peligro que justifique la sanción."

Agregan los autores los autores que *"La determinación del bien jurídico amparado por la norma no es una cuestión abstracta, sino un indicador para la merituación que el juzgador debe hacer de la conducta bajo análisis, es decir que, una vez definidas las categorías legales, se debería proceder a determinar si, en el caso concreto, ha existido el peligro en cuestión..."* Así, *"no bastaría el mero encuadramiento mecánico de la acción u omisión imputada en la tipología legal..."*

Con fundamento en lo anterior, la Corte Suprema argentina, como reportan los autores citados, ha llegado a sostener que

"la recta solución de los casos, a la luz de las particulares circunstancias, puede conducir al juez administrativo o al tribunal del poder judicial que conozca por vía de apelación (...) a eximir de sanción al infractor por considerar irrisoria la infracción. La apreciación de las circunstancias eventualmente habilitantes de esta solución excepcional corresponde al

juez de la causa por constituir una cuestión de hecho y prueba ajena al recurso extraordinario."(p.p. 193-194, Sentencia de 8/6/93).

**GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO** precisan el alcance de esta sentencia al decir que *"la eximición de sanción no sería literalmente "excepcional" y para supuestos "irrisorios", sino normal para todos aquellos casos en los cuales se juzgue que la acción un omisión, objetivamente incriminadas no alcanzan a hacer peligrar los bienes tutelados, careciendo, en consecuencia, de gravedad."*

La Dirección General de Tributación ha reconocido la función del bien jurídico a nivel de Directrices interpretativas. Así, en la Directriz 11-2000 relaciona el bien jurídico con el principio de insignificancia de la conducta como criterio de oportunidad:

"Tómese en cuenta que, el criterio de oportunidad para estos casos consiste en valorar el interés fiscal y la conveniencia de ejecutar la sanción. El principio de insignificancia de la conducta, también deberá observarse y aplicarse cuando el comportamiento, pese a ser formalmente típico, no tiene la gravedad suficiente para amenazar o lesionar el bien jurídico tutelado."

Asimismo, en su Directriz 009-2002 ha admitido genéricamente la función del bien jurídico como elemento central de la antijuricidad material:

"Tal situación no puede dejar de incidir en las características de las sanciones, dado que algunas conductas han dejado de ser típicas, y las que continúan siéndolo, no son antijurídicas:

"Igualmente sirve el concepto de antijuricidad material para graduar la gravedad de la misma ...y para elaborar criterios como el de "insignificancia", "intervención mínima", etc. que restringen el ámbito de aplicación del Derecho penal a los ataques verdaderamente graves a los bienes jurídicos más importantes."

Pese a lo anterior, puede decirse que, en la práctica de los procedimientos sancionatorios, la Administración ha sido, en general, reticente, para hacer este tipo de análisis.

El Tribunal Fiscal Administrativo, por su parte, ha tenido vaivenes. En un voto salvado dentro del fallo número 66 de las 8 horas del 3 de mayo de 1996 del Tribunal Fiscal Administrativo costarricense sostuvo, por ejemplo, que:

"En el caso presente estima el suscrito que la cuestión a dilucidar radica en determinar si el mero incumplimiento de un deber formal pone en peligro al bien jurídico tutelado, o si es necesario que concretamente hayan peligrado las facultades de verificación y fiscalización de la

Administración Tributaria, es decir, que el incumplimiento de la formalidad ponga efectivamente en peligro el bien jurídico tutelado"...No basta pues, con que aparentemente se reúnan y perfeccionen los requisitos típicos exigidos por la figura, sino que se requiere además la afectación del bien jurídico tutelado. En la doctrina tributaria se afirma que el simple incumplimiento de un deber formal no puede dar lugar a la aplicación de la pena, si el incumplimiento de que se trata no tiene entidad suficiente para dañar o poner en peligro el bien penalmente protegido. En efecto, una cosa es constatar la materialidad de un incumplimiento de carácter formal y otra distinta es que dicho incumplimiento afecte el bien jurídico protegido. Si el bien jurídicamente protegido es la Administración Pública en cuanto al no entorpecimiento de su accionar destinado a fiscalizar y recaudar tributos, sólo aquellos incumplimientos formales que afectan o ponen en peligro la fiscalización o percepción de tributos tendrán entidad suficiente para tipificar conductas merecedoras de la pena de clausura (Cuchiueti, La pena de clausura prevista por el artículo 44 de la Ley 11.683, p. 301)."

En la resolución No. 91-96 de las 8 horas del 10 de junio de 1996, el Tribunal Fiscal Administrativo, ahora en pleno, entendió que:

"Todo este tema gira en torno del "bien jurídico tutelado", en el sentido de que si éste no se afecta no se produce la infracción. Cómo se afectaría? Si no se ha impedido por parte del contribuyente o responsable la acción de verificar y controlar las obligaciones tributarias por parte de los inspectores, pues si hay constancia de que se emitió la factura y la misma aparece en algún espacio del establecimiento, como se ha señalado en otros casos no se estaría afectando el bien jurídico."

Sin embargo, de manera reciente, en el fallo 327 del 2007, el Tribunal Fiscal Administrativo de manera insólita se dispensa a sí mismo de realizar un control de antijuricidad, considerando que éste es exclusivo de la Administración Tributaria:

"Ahora bien, con relación al contenido de sus afirmaciones de que su conducta no viola el bien jurídico tutelado, cual es la facultad de administración y fiscalización del cobro de los impuestos, ello es exclusivo de la Administración Tributaria a quo, que en el caso de análisis ha estimado que ello si se ha producido."

---

<sup>[1]</sup>El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal, CIVITAS, Madrid, 1988, p.p. 95-96

<sup>[2]</sup>Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, 3a. edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p.p. 192-194.

## 2. Teorías sobre el bien jurídico tutelado en materia sancionatoria tributaria

Como es bien conocido, la doctrina ha debatido largamente en torno a cuál es el bien jurídico tutelado en materia de hechos ilícitos tributarios: así, según la teoría de que se trate, se hace recaer dicho bien en la "fe pública", el "deber de lealtad"; el "patrimonio"; el "orden socio-económico"; el "erario público", la "función del tributo". Además, algunos sostienen que los ilícitos tributarios tienen un carácter "pluriofensivo", esto es, que lesionan diversos bienes jurídicos.<sup>[1]</sup>

Puede decirse de estas teorías que:

- El criterio de la fe pública ubica los ilícitos fiscales en la misma categoría de las falsificaciones, siendo el comportamiento típico alterar la verdad jurídica. Este criterio ha tenido rara influencia en las distintas legislaciones, que han girado en torno al problema del no pago de los impuestos y no al de la falsificación de documentos. Además, este criterio no podría admitir la existencia de figuras culposas o imprudentes.

- El criterio del deber de lealtad debe descartarse en un Estado social y democrático de Derecho, pues implica despojar a la teoría del bien jurídico de su contenido sustancial. Así, la teoría del delito ubicaría su centro en el deber hacia el Estado y no en la tutela de ciertos bienes de especial importancia para la vida en común de los ciudadanos.<sup>[2]</sup>

- La teoría patrimonial, sostenida por **RODRIGUEZ DEvesa**, planteaba que lo defendido en los delitos contra la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado en igualdad de condiciones que los patrimonios individuales. Desde esta perspectiva, se plantea la exigencia de que sólo podrían ser penalizadas figuras que protegieran no el patrimonio a secas, sino que lo protegieran de conductas engañosas y con ánimo de lucrar, tal como sucede en la estafa y otras figuras defraudatorias, para no incurrir en la sanción penal por deudas.<sup>[3]</sup> De ahí que la creación de figuras fiscales *ad hoc* sería totalmente superfluo e innecesario, pues ya las defraudaciones individuales tutelarían el patrimonio del Estado en tanto una persona jurídica más. Esta teoría puede considerarse también superada: como sostiene **BUSTOS RAMIREZ**<sup>[4]</sup>, "ciertamente, una estafa o una apropiación indebida o un daño pueden afectar al patrimonio del Estado en cuanto persona jurídica y, más aún, provocarle un perjuicio grave en su funcionamiento si la defraudación ha sido cuantiosa. Pero pareciera que no es sobre ello que se quiere incidir cuando se plantea el delito fiscal o contra la Hacienda Pública, sino más bien sobre una entidad supraindividual de la relación entre el Estado y los ciudadanos, que no puede en modo alguno considerarse desde la perspectiva del Estado como una persona (jurídica) más en las relaciones sociales."

- Frente a la concepción microsocial del "patrimonio" como bien jurídico, se plantea la concepción macrosocial que ve en el orden social y económico el bien jurídico tutelado. Esta tesis también ha de descartarse. El argumento al respecto es bien expuesto por **I. AYALA**<sup>[5]</sup> en referencia al delito de defraudación tributaria contenido en el Código Penal español:

"Si el tipo del artículo 349 (Código Penal español) se interpretara en términos tales de exigir la constatación de la lesión del mismo así configurada y que tuviera que ser abarcado por el dolo del autor exigiendo que su acción fuese dirigida finalmente a la lesión de ese bien jurídico. Si tal fuera la conclusión habría que pensar en la imposibilidad de punición de los delitos tributarios por la dificultad insalvable de demostrar la efectiva causación del evento lesivo al bien tutelado".

-El criterio del "Erario Público" tiene dos puntos de partida diversos: partiendo de una concepción patrimonialista, le introduce un elemento ecléctico, para llegar a un patrimonio supraindividual; partiendo de una concepción basada en el "ordenamiento económico-social", le introduce un elemento de concreción, visto la excesiva generalidad de aquél.

Así, para un importante sector doctrinal, *"el bien jurídico tutelado es el Erario Público, considerado como patrimonio de titularidad estatal aunque claramente diferenciado de los patrimonios individuales por tratarse de "intereses patrimoniales supraindividuales"(Rodríguez Mourullo, 1983, 257, Córdoba Roda, 1978, 1108, Morales Prats, 1986, 358)"*<sup>[6]</sup>

**I. AYALA**<sup>[7]</sup>, en análoga dirección, precisa que

"parece correcto concluir que el bien jurídico es el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado".

Este mismo autor explica que los tipos referidos a deberes formales se refieren a incumplimientos reconducibles a una hipotética puesta en peligro de ese interés que impide o dificulta la percepción puntual y exacta de la deuda tributaria.<sup>[8]</sup>

Para **BERDUGO** y **FERRE**<sup>[9]</sup>, esta posición lleva a confundir, en figuras como la defraudación tributaria, el bien jurídico con el objeto material del delito. Además, al identificar el Erario Público con la Hacienda Pública, hacen prevalecer una visión **estática** de ésta, contrario a una visión dinámica, esto es, como "actividad económico-financiera" del Estado.

Desde un punto de partida basado en el ordenamiento socio-económico, se advierte que **no debe confundirse la motivación última de la incriminación con el bien jurídico**. Ello llevaría a nociones del bien

jurídico "*que no serían capaces de cumplir la limitación del ius puniendi estatal, detrayendo en suma su función garantista*".<sup>[10]</sup> Para evitar ello, la noción del "interés patrimonial supraindividual" constituye un instrumento útil.

-El criterio de la "función financiera" parte de una visión **dinámica** de la Hacienda Pública, como actividad financiera de los entes públicos. Para esta concepción, "el bien jurídico tutelado es la *Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público*."<sup>[11]</sup> Con este criterio, el ataque al sistema de ingresos tributarios puede lesionar o no al Erario Público (visión estática), lesión que, de producirse, tan sólo será una prueba del efectivo ataque al bien jurídico macrosocial tutelado. Así, hay figuras que exigen lesión al Erario Público como elemento de su tipicidad (delitos de resultado), mientras que otras no lo exigen (figuras de delito contable, por ejemplo). Lo esencial es que "La Hacienda Pública merece esta protección específica por parte del derecho penal en cuanto representa los intereses difundidos de toda la comunidad."

Esta tesis no está exenta de críticas. Para **I. AYALA**<sup>[12]</sup>, por ejemplo, erigir la tutela de las normas de orden público que disciplinan los procedimientos administrativos tributarios como bien jurídico no permite identificar a los ilícitos tributarios respecto de cualquier otra norma de orden público. En ese sentido, apunta "...que si lo que se quiere proteger es el buen desarrollo de la función tributaria, buscando la protección por razón de "la vulnerabilidad de dicha función, en razón de la forma en que el procedimiento de imposición o de realización de la prestación tributaria descansa sobre el cumplimiento espontáneo de una serie de deberes, nos veremos abocados a entender que el objeto de protección es el desarrollo de una actividad administrativa, una orientación de "autoprotección" de la Administración tributaria para llevar adelante su propia actividad. Con ello se estaría otorgando la razón a la teoría de **GARCIA DE ENTERRIA** en el sentido de que la persecución de la efectividad de sus propias normas por la Administración, es una finalidad de autoprotección, de tutela del orden administrativo interno o doméstico. Tal sospecha lleva a rechazar la categoría de la función tributaria como objeto de protección de la norma penal."

Por otra parte, erigir el cumplimiento de los deberes formales implícitos en la función tributaria en bien jurídico nos ubica en el plano de los "delitos" de desobediencia, hoy proscritos del Derecho penal del Estado de Derecho moderno. De hecho, las figuras que implican el incumplimiento de deberes formales suelen calificarse por los mismos sostenedores de la tesis de la función tributaria como ilícitos de "peligro", lo que implica que "existe un bien jurídico que no se concreta en el



cumplimiento de aquéllos, sino que éstos son potencialmente peligrosos de otro bien distinto."

**P. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ**<sup>[13]</sup>, por su parte, planteándose el problema del bien jurídico en el delito contable, llega a entender que ciertamente el bien jurídico "contribución" merece tutela penal y califica como bien jurídico necesitado de tutela, mas no así la llevanza de contabilidad en sí misma o autónomamente. Esta sólo encontrará tutela en la medida que se conecte con la contribución, de tal modo que "una afectación a la llevanza sin efectiva afectación a la contribución puede carecer en ciertos casos de merecimiento y necesidad de pena, aunque goce de la estricta formalidad de coincidir con la redacción del precepto."

Como se ve, son estas dos últimas concepciones las que plantean una explicación más satisfactoria del tema del bien jurídico tutelado. Ahora, circuncribiéndonos a éstas, es importante precisar las consecuencias prácticas de optar por una u otra.

Tales consecuencias se manifiestan fundamentalmente en cuanto a la consideración de los ilícitos que implican violación de deberes formales tributarios. Así, en la teoría patrimonialista, los ilícitos formales se presentan siempre como figuras de peligro<sup>[14]</sup>, sea concreto o abstracto<sup>[15]</sup>, y, por lo tanto, para su configuración será siempre necesario que exista una conexión con el bien jurídico recaudatorio, precisamente, su puesta en peligro. De este modo, no se deben sancionar las conductas "en aquellos casos en los cuales se juzgue que la acción u omisión, objetivamente inculpas, no alcanzan a hacer peligrar los bienes tutelados, careciendo, en consecuencia, de gravedad."<sup>[16]</sup> En fin, "la doctrina excluye la tipicidad *cuando se comprueba una absoluta imposibilidad de surgimiento del peligro.*"<sup>[17]</sup>

En la teoría funcional, en cambio, los ilícitos formales son conceptualizados como figuras de pura actividad, "donde la realización de la acción prevista en la norma no requiere producir resultado material o peligro alguno, por lo cual no es necesario establecer nexo causal ni señalar causales de inimputabilidad que demuestren la ruptura del nexo causal."<sup>[18]</sup>

Cabe agregar que algunos autores aceptan que en un mismo sistema de ilícitos tributarios coexistan figuras que adopten bienes jurídicos distintos dentro de las dos teorías que ahora comentamos. Así, por ejemplo, para **L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO**<sup>[19]</sup>, en referencia al ordenamiento argentino, mientras que la ley 11.683, de infracciones administrativas, tipifica figuras que tutelan la actividad de fiscalización puesta a cargo del ente recaudador, la ley 23.771, de régimen penal tributario, tipifica figuras que tutelan la Hacienda Pública como patrimonio social. Esto lleva a estos autores a interesantes distinciones: por ejemplo,

dos figuras objetivamente idénticas contenidas en ambas leyes, como es la omisión de declaración, vienen diferenciadas por el diverso bien jurídico tutelado. De tal modo que la omisión de declaración de la Ley 11.683 se configura con la simple omisión porque lesiona el bien jurídico consistente en la actividad de fiscalización; en cambio, para la omisión de declaración en la Ley 23.771, que es delito, no basta la mera comisión por omisión, sino que habrá que tener en cuenta si tal conducta es causal suficiente de lesión patrimonial al fisco. El ejemplo clásico: para la figura de la Ley 11.683, la omisión de declaración aun cuando no hubiera cuota que pagar es sancionable; para la figura de la Ley 23.771, si no hay cuota que pagar la lesión al bien jurídico devendría imposible, con lo que no se configuraría el delito.

La Sala Constitucional en su sentencia 8191-2000 acepta la posibilidad de que el bien jurídico tutelado en materia tributaria pueda variar según estemos ante infracciones por incumplimientos de deberes formales o materiales, con lo cual admite implícitamente la posibilidad de la coexistencia de las teorías funcional y patrimonial del bien jurídico tutelado para efectos de la sanción de cierre de negocios:

"En los Estados democráticos, se estima que ese poder punitivo es y debe ser la última ratio, lo que obliga a un uso prudente y racional del sistema sancionador. De esta forma se acepta que no sólo el Estado no puede pretender resolver todos los problemas de los ciudadanos y de la sociedad en general a través de la sanción, sino que tampoco puede tener poderes ilimitados para hacerlo. En ese sentido se habla del principio de utilidad, que exige la relevancia del bien jurídico tutelado y la idoneidad del medio para tutelar ese bien jurídico. Toda prohibición sin estos elementos se considera injustificada e ineficaz. La potestad sancionadora no es pues, un fin en sí misma, sino un medio para hacer más eficaz el ejercicio de otras potestades que el ordenamiento atribuye a la Administración para satisfacer intereses generales. El cierre de negocios como sanción administrativa nace para proteger bienes jurídicos de máxima relevancia y trascendencia social, tutelados en los artículos 18 y 50 de nuestra Constitución Política. En términos generales busca la protección de la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal para la aplicación de los recursos de acuerdo a los mejores criterios de justicia y equidad. En términos específicos, busca tutelar las funciones de "fiscalización y recaudación" de la administración tributaria con fines recaudatorios. Lo tutelado son las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal y, al mismo tiempo, para asegurar un correcto funcionamiento de dicho sistema. Se acepta en doctrina que en un mismo sistema de ilícitos tributarios puedan coexistir figuras que adopten bienes jurídicos distintos. Es evidente que

en nuestro país, en el caso del cierre de negocios, el bien jurídico tutelado con las causales que regulan deberes formales en el artículo 20 impugnado, lo son las potestades de verificación y fiscalización de la administración tributaria, según lo había reconocido ya esta Sala en su sentencia 01510-96, pero también se tutelan obligaciones materiales al sancionarse el no enterar a la administración el impuesto retenido o percibido. Con ambos, en algunas causales en forma directa, y en otras indirectamente, se pretende velar por el correcto funcionamiento del sistema. Es importante a la hora de determinar el bien jurídico tutelado, no confundir la finalidad que inspiró el dictado de la normativa con el bien jurídico tutelado. De allí que si bien el cierre de negocios busca mejorar los controles para mejorar la recaudación y por ende el funcionamiento del sistema, más allá de esa finalidad, el legislador fijó como principal bien jurídico a tutelar en la mayoría de las causales del artículo 20 citado, "las potestades de fiscalización y verificación", de tal forma que la finalidad serviría entonces, como un parámetro de interpretación de la ley, pero el bien jurídico tutelado es el único que puede ayudar a determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó un nivel de peligro que justifique la sanción."<sup>[20]</sup>

En el fallo 187-2008 el Tribunal Fiscal Administrativo no hace la distinción entre las infracciones relativas a incumplimientos formales o materiales, adscribiéndose a la teoría funcional para efectos de todo el régimen de infracciones administrativas:

"Conforme a los autos se tiene como demostrado que la recurrente, presentó en forma tardía e incompleta la información contable requerida por la Administración tributaria, el no hacerlo en forma completa y oportuna, pone en peligro el bien jurídico tutelado con todo el régimen de infracciones Administrativas tributarias contenida en el Codito (sic) Tributario, como lo es las facultades de fiscalización y verificación de los tributos, establecidas en favor de la Administración Tributaria. Fue precisamente, el hecho de brindar información incompleta y en forma tardía, que la contribuyente está incumpliendo un deber formal y burlando el objetivo de los requerimientos de información, previstos en el artículo 105 del Código Tributario. El incumplimiento citado, esta expresamente previsto en el Código Tributario, en su artículo 83 inciso a), tal y como ha quedado claramente definido en líneas anteriores, por lo que ante la falta de argumentos de defensa de la inconforme y por estar ajustada a derecho la sanción a imponer, el Tribunal no tiene otra alternativa que ratificar la resolución apelada."<sup>[21]</sup>

No obstante, en el fallo 106-2008, ante el argumento de la parte de que la infracción del artículo 81 por declaración inexacta tutela la recaudación más que las facultades de fiscalización y verificación, acepta que la infracción se produce al finalizar el período fiscal y no cuando se presenta

la declaración, con lo cual implícitamente acepta también la posibilidad de la coexistencia de un bien jurídico distinto, de carácter patrimonial:

"En ese orden de ideas, y ya propiamente en el caso que nos ocupa, lleva razón la interesada cuando afirma que la infracción por falta de ingresos por omisión o inexactitud no se produce cuando se presenta la declaración sino al finalizar el período fiscal, por cuanto en ese momento se encuentra ya registrada contablemente la falta de ingresos en los estados financieros y registros contables de la contribuyente, y la presentación de la declaración no constituye un requisito sine quo non para que se produzca la infracción, ya que la omisión en la presentación de ésta, también genera la sanción. Pretender como lo hace la Administración Tributaria que "la infracción ha de configurarse precisa y únicamente con la presentación de la declaración inexacta ante la Administración Tributaria o bien con el incumplimiento en el deber de presentación" sería violentar la tesis contenida en el fallo de comentario, del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, antes transcrita, conforme al cual la infracción se produce al cierre del período fiscal, por lo que en el caso de análisis, se produjo el 31 de diciembre de 2001, razón por la cual el término de prescripción establecido en el artículo 74 del Código Tributario empezó a correr el 1º de enero de 2002, y venció el 31 de diciembre de 2005, antes de la notificación del traslado de cargos que se efectuó el 9 de marzo de 2006."

---

[1] Dentro de la extensa literatura, nos limitamos a remitir a las buenas exposiciones descriptivas y críticas contenidas en: J. BOIX REIG y J. BUSTOS RAMIREZ, Los delitos contra la Hacienda Pública, "Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", Editorial Tecnos, S.A., 1987, p.p. 11 ss.; I. AYALA, Op. cit., p.p. 95 ss.; I. BERDUGO y J.C. FERRE OLIVE, Todo sobre el fraude tributario, Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1994, p.p. 17 ss.

[2] "Al plantearse el deber de lealtad como lo protegido -dice BUSTOS RAMIREZ, Op. cit., p. 18)-, ciertamente cualquier acto del contribuyente puede entenderse como expresión de su actitud de no contribución y, por tanto, merecerá una pena. Se criminaliza toda la vida del ciudadano."

[3] Este tema fue conocido en la sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, la No. 0054-97, de las 15 horas 3 minutos del 7 de enero de 1997, que enfrentó una Consulta de Constitucionalidad en relación con el artículo 51 de la Ley 7293, Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones. Este artículo prevé, como luego se verá en detalle, una figura que penaliza a los agentes de retención o percepción que no entregan lo retenido o percibido al Estado. La consulta planteaba la duda de si no violaba dicha figura el artículo 38 de la Constitución Política, que prohíbe la prisión por deudas. La Sala salva la constitucionalidad de la figura, pero con una tesis en que se entiende que estamos ante una modalidad de apropiación o retención indebida, por lo que no se trata de una simple relación de crédito. Con ello, asume implícitamente la tesis patrimonial individual del bien jurídico que, como se explica en el texto, debe considerarse hoy superada.

[4] Op. cit., p. 19.

[5] Op. cit., p. 99.

[6] I. BERDUGO y J.C. FERRE, Op. cit., p. 17.

[7] Op. cit., p. 104.

[8] Ibíd, p. 105. Añade en p. 112: "Sólo en la medida en que dichas conductas pongan en peligro, y no meramente presunto, el interés protegido pueden ser interpretadas como correctas. Pero si se llega la conclusión contraria, de que sólo implican la vulneración de deberes sin que supongan o se pongan en relación con el bien en relación de perjuicio efectivo que se le cause o de peligro concreto de su producción, deberá propugnarse su salida del Código Penal, como, con buen criterio, mantiene la doctrina dominante. Por ello, en

le medida que la directriz de política criminal aconseja la criminalización de conductas defraudatorias productoras de un resultado lesivo traducido en un perjuicio patrimonial, y no en la de las simplemente peligrosas, ha de censurarse la inclusión en el Código de aquéllas, pero no poniendo en tela de juicio que el bien jurídico sea distinto".

[9] Op. cit., p.p. 18 ss.

[10] MORALES, cit. por I. AYALA, Ibíd, p. 99.

[11] I. BERDUGO y J.C. FERRE, Op. cit., p. 20.

[12] Op. cit., p.p. 74 ss.

[13] El delito contable tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995, p.p. 292 ss.

[14] L.N. GURFINKEL DE WENDY Y E.A. RUSSO, Op. cit., p. 190 explican con claridad la naturaleza de este tipo de ilícitos: "...la tipificación autónoma de un ilícito como de peligro se realiza cuando una conducta, en sí misma no disvaliosa, resulta inculpada por su aptitud para producir, mediata o inmediatamente, una lesión al bien jurídico tutelado." Los autores aclaran que, en realidad, las figuras de peligro se encuadran dentro de la categoría de los ilícitos de resultado, entre los cuales se hace la siguiente distinción: ilícitos de resultado material e ilícitos de peligro. Cfr. p. 175.

[15] Acudimos de nuevo a las claras explicaciones de L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO, Op. cit., p. 175, nota 175: "El peligro puede ser concreto o abstracto, dándose esta última situación cuando el tipo penal se reduce simplemente a describir una forma de comportamiento que según la experiencia general representa en sí misma un peligro para el objeto perseguido." Un efecto importante es que, frente a un ilícito de peligro abstracto, se da una inversión de la carga de la prueba, en el sentido de que si no se demuestra que el caso concreto se separa de esa "experiencia general", la prueba de la realización de la conducta basta para tener por lesionado el bien jurídico. Cfr. p. 177.

[16] Ibíd., p. 194.

[17] Ibíd., p. 175.

[18] Ibíd., p. 176.

[19] Op.cit., p.p. 174 ss.

[20] La Procuraduría General de la República, en su Dictamen C-216-97 relaciona el bien jurídico tutelado consistente en las facultades de fiscalización y verificación con el incumplimiento de deberes formales. En la doctrina argentina, L.N. GURFINKEL y E.A. RUSSO (Op. cit., p.p. 190-191) se pronuncian en sentido contrario en relación con ilícitos análogos sancionados con el cierre de negocios, entendiendo que se trata de ilícitos de peligro, como tales puestos en tutela del bien jurídico patrimonial. También en la doctrina nacional que ya ha empezado a pronunciarse sobre el punto se critica esta posición del Tribunal Fiscal Administrativo. En ese sentido, R. VOLIO, "La sanción tributaria de cierre de negocios en la legislación costarricense", Iustitia, no. 123, marzo, 1997, p. 26, entiende que se pretende tutelar la función de "auto protección" de la Administración, olvidando con ello que el "simple interés administrativo de los "deberes y fiscalización de la Administración Pública" en un Estado Social de Derecho como el nuestro no es aceptable en el tanto el marco constitucional de la Administración no puede resultar indiferente a las consideraciones ético-sociales."

[21] En el fallo 32-2008 el Tribunal Fiscal se adscribe a la teoría funcional en relación con deberes formales de información.

## **Capítulo III.- Principios del derecho punitivo y su articulación técnica**

### **Principio de legalidad y tipicidad**

La reserva de ley y el requisito de que la conducta sancionable debe ser *típica* constituyen piedras angulares del Derecho Penal. El artículo 89 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en materia de delitos tributarios, hace una remisión genérica al Código Procesal Penal y al Código Penal, por lo que resulta claro que tales principios básicos rigen también para este tipo de delitos. Por su parte, el artículo 77 CNPT, haciéndose eco de lo resuelto por la Sala Constitucional a partir de la sentencia 3929-95 en cuanto a que los principios penales también rigen el régimen de infracciones administrativas, señala que la Administración Tributaria deberá imponer las sanciones administrativas establecidas en el Capítulo I del Título III con apego a los principio de **legalidad** y debido proceso.

La razón fundamental que nos ha inducido a tratar el tema de los alcances de la exigencia de tipicidad en forma conjunta respecto de los distintos tipos de ilícito tributario es la siguiente: resulta necesario, en este tema, dilucidar si el principio de legalidad se presenta con idénticas exigencias en todos los ilícitos o si, por el contrario, cabe matizar sus exigencias tratándose de infracciones administrativas.

La duda nace, fundamentalmente, del distinto alcance de la reserva material de ley en materia tributaria y en materia penal. Se suele entender que mientras que la primera tiene un carácter **relativo**, que admite la integración de los elementos de los tributos mediante normas infralegales, la segunda tiene un carácter **absoluto**, que exigiría, *prima facie*, la completa delimitación de los tipos penales en norma de rango legal. Así, si los principios punitivos deben regir para todo el ámbito sancionador, incluyendo el de las infracciones administrativas, debemos esclarecer cómo se insertaría el principio de legalidad penal en este último campo.

En ese sentido, recordemos que normalmente la técnica legislativa exige que los supuestos de infracción sean definidos con remisión a los deberes y obligaciones tributarias regulados en otras normas distintas de la que crea la infracción.

Entonces, el meollo del asunto es que la remisión se hace a las normas tributarias no sancionatorias. Como hemos visto, en esta materia rige el principio de legalidad **relativa**. Esto quiere decir que la Ley debe establecer los elementos esenciales de los tributos y las normas básicas de procedimiento para su aplicación, sin perjuicio de que el reglamento precise o complete algunos aspectos de esos elementos esenciales.

Tomemos, por caso, el supuesto de las infracciones a deberes formales. Admitiendo que estos deberes constituyen elementos esenciales de la regulación de los tributos -aunque formen parte del Derecho Tributario Formal-, la relatividad del principio de legalidad admite que parte de esa regulación sea dejada al reglamento. Pensemos, por ejemplo, en los deberes de los contribuyentes de soportar y colaborar con las inspecciones de la Administración. La Ley puede limitarse a establecer el deber general de los contribuyentes de soportar y colaborar con las inspecciones de la Administración, dejando que sea un reglamento el que precise aspectos concretos de ese deber de colaboración. Esto es generalmente aceptado por la doctrina tributaria y el Derecho comparado.

Así, cuando una norma **tipifica** como infracción la violación del deber mencionado, es claro que se está dando participación al reglamento o a otras normas infralegales, como las resoluciones generales, en dicha tipificación. La pregunta es, entonces: ¿resulta esto inaceptable desde el punto de vista de la reserva legal absoluta propia del Derecho Penal?

La respuesta a esta pregunta puede discurrir por dos cauces diferentes: por una parte, admitiendo que en materia penal la reserva de ley es absoluta y, por tanto, excluye la integración de tipos por normas infralegales, cabe cuestionarse si no procede que esta reserva absoluta sea aplicada **con matices** en el ámbito administrativo sancionador; por otra parte, puede cuestionarse tal carácter absoluto de la reserva legal en materia penal, a través de la llamada "teoría de las leyes penales en blanco".

Con fundamento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, la doctrina española ha transitado por el primer cauce descrito. Cabe citar al respecto las consideraciones de **J.J. ZORNOZA**<sup>[1]</sup>:

"Y, desde tal punto de vista, necesariamente hemos de recordar que la traslación de los principios del orden penal al ámbito administrativo sancionador ha de efectuarse con ciertos matices que llevan al Tribunal Constitucional a afirmar, en la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ 2), que "el alcance de la reserva de ley establecida en el artículo 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias (STC 2/1987, de 21 de enero), bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad..."

"...Se siguen así, de forma prácticamente unánime en la doctrina y en la jurisprudencia de nuestros más altos Tribunales, las tendencias manifestadas en otros ordenamientos, al reconocer **que en el actual grado de desarrollo del Estado social el recurso a las fuentes reglamentarias no sólo es inevitable, sino incluso conveniente**, sobre todo en materia del denominado derecho penal accesorio (o económico); por lo que la reserva de ley sancionadora se define como "**tendencialmente absoluta**", para entenderla satisfecha **cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico.**"

Esta es la tesis que aparece recogida en la Ley General Tributaria de 1963 donde, como indica el mismo **ZORNOZA**<sup>[2]</sup>, *"pese a la proclamación inicial del artículo 77.1 de la LGT, que considera infracciones tributarias las tipificadas y sancionadas "en las leyes", el artículo 78.2 viene a admitir que, "dentro de los límites establecidos por la ley" las normas reglamentarias de los tributos especifiquen supuestos de infracciones*

*simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos".*<sup>[3]</sup> Curiosamente, la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003, se limita en el artículo 178 a consagrar el principio de legalidad, sin hacer la especificación presente en la normativa anterior.

Así, de acuerdo con esta tesis, lo importante es que, por Ley, se establezca que la violación del deber de colaboración es una conducta infractora y, también por Ley, se establezca la sanción correspondiente. Volviendo a nuestro ejemplo, ello no impide que, para determinar cuál es ese deber de colaboración concreto, deba tomarse en consideración tanto las normas legales en que se establece como aquellas reglamentarias o disposiciones generales que, de acuerdo con lo expuesto, completan o integran los deberes formales.

Esta solución habría de acogerse también en nuestro medio, si partimos de algunos pronunciamientos de la Sala Constitucional que han sostenido el carácter absoluto de la reserva material de ley en materia penal.<sup>[4]</sup>

En cambio, esta primera vía de solución expuesta no parece necesaria si se admite la llamada teoría de las leyes penales en blanco. Esta teoría es expresamente acogida en el Voto 1876-90 de la Sala Constitucional, de acuerdo con el cual

"es posible concluir que sí resulta posible completar una norma penal por medio de un reglamento, siempre que al hacerlo el Poder Ejecutivo se mantenga dentro de su esfera propia de competencia y que la ley que remite establezca con suficiente claridad los presupuestos de punibilidad, así como la clase y extensión de la pena; el establecer si ello se cumple debe hacerse en cada caso."

---

<sup>[1]</sup>El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Ed. Civitas, Madrid, 1992, p.p. 79-80.

<sup>[2]</sup>Op. cit., p.p. 80-81.

<sup>[3]</sup>El Proyecto de segunda versión preparado por el Ejecutivo también se decantaba en esta dirección. Así, el artículo 73 disponía que "La acción u omisión en que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente, que se encuentre expresa y precisamente tipificado en una norma legal. No obstante, dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de deberes formales cuyo incumplimiento dé lugar a infracción, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos".

<sup>[4]</sup>Tal sucede en su Voto 6660-93 en que se señala que "El artículo 39 de la Constitución Política consagra entre otros, el principio de legalidad, que en materia penal significa que la ley es la única fuente creadora de delitos y penas. Esta garantía se relaciona directamente con la tipicidad, que es presupuesto esencial para tener como legítima la actividad represiva del Estado y a su vez determina que las conductas penalmente relevantes sean individualizadas como prohibidas por una norma o tipo penal. El objeto de este principio es proporcionar seguridad a los individuos en el sentido de que sólo podrán ser requeridos y efectivamente condenados por conductas que están debidamente tipificadas en el ordenamiento jurídico. La garantía del debido proceso en torno a este principio, se manifiesta claramente en la aplicación de "nullum crimen, nulla poena sine previa lege" (artículo 39 Constitucional), el cual también obliga, procesalmente, a ordenar toda la causa penal sobre la base de esa previa definición legal, que en materia penal especialmente, excluye no sólo los reglamentos u otras normas inferiores a la ley formal, sino también todas las fuentes no escritas del derecho, así como toda interpretación analógica o extensiva de la ley (sustancial o procesal)..."



Esta tesis contenida en esta resolución determina la prevalencia de la que ya se contenía en un Voto salvado al Voto 1876-90, del Magistrado Rodolfo Piza Escalante, en que se declaraba inconstitucional el artículo 394 del Código Penal, "porque para completar el tipo penal, delega en un reglamento lo que equivale a permitir que sea el reglamento el que fije las conductas punibles y esto viola la Constitución Política en su artículo 37." Por otra parte, la jurisprudencia de la Sala Constitucional ha sostenido que en materia de multas rige un principio de legalidad absoluta, por ser materia represiva. Recuérdese, al respecto, la objeción que puso en la Consulta de la Ley de Tránsito en relación con la posibilidad de que las multas se adecuaran automáticamente en proporción al índice de precios para los consumidores. Dijo entonces la Sala que esa posibilidad era: "...violatoria del PRINCIPIO DE LEGALIDAD en materia represiva, contemplado en el artículo 39 constitucional. En lo que se refiere a este Principio, la Sala tomando en cuenta otros pronunciamientos que ya ha externado a través de su jurisprudencia, señala que el principio de legalidad se traduce en la reserva absoluta de ley; la predeterminación de las conductas ilícitas y de las sanciones aplicables debe, por tanto, realizarse por norma con rango de ley, no siendo posible que la punibilidad de una acción u omisión esté basada en normas distintas o de rango inferior a las legislativas. En otras palabras, a nadie se puede hacer sufrir una multa que no esté predeterminada por una ley anterior. Como se desprende del mismo artículo 39 ibídem, a nadie se hará sufrir una pena, que no esté sancionada con una ley anterior. Consecuentemente, dejar en manos de la Administración la facultad de reajustar una pena con fundamento en un índice de precios de los consumidores, es irrespetar la supremacía de las normas constitucionales y violar el principio de legalidad en materia de penas..."

## **Principio de non bis in idem**

### **1. Nota introductoria**

La Constitución Política costarricense, en su artículo 42, establece que *"Nadie podrá ser juzgado más de una vez por el mismo hecho punible"*.

En la interpretación de este artículo, conviene tener en cuenta, para nuestros efectos, lo dispuesto por la Sala Constitucional en algunas de sus sentencias. Así, por una parte<sup>[1]</sup>, ha señalado que:

"El principio de "non bis in idem" que en su acepción general constituye una prohibición a la doble persecución judicial por un mismo hecho, es tutelado en el artículo 42 de la Constitución Política y en el 1 del Código Procesal Penal, y determina una protección más a la libertad personal y una conquista de la seguridad individual. La prohibición que impide el doble pronunciamiento frente a una misma incriminación, integra en su contenido dos principios fundamentales: a la cosa juzgada que es atributo que la ley asigna a la sentencia cuando se dan los requisitos necesarios para que quede firme y sea inmutable, y es contemplado como uno de los principios integrantes del debido proceso, consagrado específicamente en el artículo 42, párrafo 2 de la Constitución Política. Es garantía de seguridad jurídica que impide que por un proceso posterior se altere el contenido de lo resuelto por pronunciamiento definitivo sobre el fondo de una causa...b) La litispendencia o imposibilidad de tramitar un proceso igual en las personas, objeto y causa a uno ya iniciado y pendiente de resolución definitiva; existiendo un paralelismo de causas que desconoce la necesidad de seguridad y orden en las relaciones jurídicas..."

Por otra parte, en su Voto número 1059-90, la Sala ha precisado que *"La forma lingüística "hecho punible" que utiliza el artículo 42 de la Constitución, debe entenderse en forma expansiva, para cobijar a*

*cualquier infracción por la que resulte responsabilidad del infractor y no limitada al ilícito penal."*

Evitar la doble persecución por un mismo hecho y aplicación del principio en materia de ilícitos administrativos son, pues, dos aspectos esenciales del principio de *non bis in idem*. El reconocimiento de estos dos aspectos en nuestra jurisprudencia constitucional abona el terreno para entender aplicable a nuestro ordenamiento lo expresado por **J.J. ZORNOZA**<sup>[2]</sup> en relación con este principio:

"...principio general del derecho que excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado en la vía penal y en la administrativa, en los casos en que se aprecie "la identidad del sujeto, hecho y fundamento, sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración" (STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4)".

La Ley General Tributaria española 53/2003 denomina a este principio, en su artículo 178, como de "no concurrencia", siendo desarrollado en el artículo 180.

El artículo 66 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que "La comprobación de los hechos ilícitos tributarios deberá respetar el principio "*non bis in idem*", de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Se aclara que "no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados".

b) En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y el desarrollo de la acción judicial. Sin embargo, si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito, ya sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas y, si su naturaleza lo permite, abonadas al cumplimiento de la pena establecida por los tribunales. En la redacción anterior a la Ley 7900 de 1999 de este artículo, esta idea de que debía devolverse el monto de la sanción estaba tan claro como lo hemos expuesto. La redacción actual es un tanto equívoca, al indicar que es la posibilidad de revocar lo que queda condicionado a que la naturaleza de la sanción administrativa lo permita, lo cual no tiene sentido, pues lo que depende de tal "naturaleza" es que se pueda devolver una suma de dinero, lo cual no es posible en sanciones no dinerarias como el cierre de negocio.

Esta norma regula el *non bis in idem* en un doble sentido: en primer lugar, sustancialmente prohíbe sancionar penal y administrativamente por unos mismos hechos; en segundo lugar, procedimentalmente plantea la idea de preferencia de las actuaciones penales sobre las sancionadoras administrativas, paralizando el procedimiento ya incoado o impidiendo cualquiera ulterior.<sup>[3]</sup>

Podemos analizar en forma más pormenorizada las implicaciones de las disposiciones citadas.

---

<sup>[1]</sup>Voto 5967-93.

<sup>[2]</sup>Op. cit., p. 99.

<sup>[3]</sup>Cfr. ZORNOZA, Op. cit., p. 101, en referencia a norma análoga del ordenamiento español.

## **2. Relación infracciones/contravenciones-delitos**

La norma del artículo 66 CNPT plantea dos hipótesis en cuanto a la relación entre la sanción de infracciones y la de contravenciones y delitos:

a. Que no haya habido sanción por infracción administrativa: se puede seguir causa por delito o contravención, excluyéndose el seguimiento de expediente por infracción administrativa. La Ley aclara, lo cual es una innovación respecto del régimen anterior a la Ley 7900, que de no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados. Esto tiene sentido en la medida de que la figura delictiva exija unos elementos típicos no contenidos en la infracción administrativa y que sea la ausencia de aquéllos la que haya motivado la desestimación o absolución. Así, pese a no haber en los hechos delito, sí podría existir infracción: por ejemplo, si el delito no se configuró por falta de un elemento subjetivo doloso, ello no obsta para que se configure una infracción, que sólo requiere un elemento subjetivo culposo.

b. Que ya se haya aplicado sanción por infracción administrativa: en tal caso, si hay condenatoria por delito o contravención, debe revocarse la sanción por infracción y abonarla, en su caso, al monto de la multa por contravención o devolverla, en caso de delito, en que no existe multa.

Se plantea el problema de cómo perseguir por delito cuando ya se ha aplicado la sanción de cierre de negocio. Por ejemplo, la no emisión de facturas o comprobantes debidamente autorizados puede ser un acto preparatorio de un delito: digamos, de una defraudación fiscal. Al tenor del artículo 66 b), los comportamientos infractores deben tenerse como subsumidos en el delito. Por lo tanto, por la naturaleza de la sanción de cierre, su revocación carecería de sentido práctico y no habría posibilidad de abono o acreditación. Esto podría llevar a alegar que si ya se sancionó el acto preparatorio, no podría sancionarse también el acto preparado. Es

ese el sentido de la Ley cuando advierte que la revocatoria se dará en la medida que la naturaleza de la sanción lo permita, lo cual no deja resuelto, *per se*, si no viola esto el principio de *non bis in idem* o de no concurrencia.

Desde un punto de vista de constitucionalidad, frente a esta norma, o entendemos que se da una violación pura y simple del principio que analizamos, o interpretamos que el cierre constituye una verdadera sanción accesoria a una sanción principal. En este último caso, y en la medida que, como luego veremos con más detalle, se dé origen a dos tipos de infracción diversos, enderezados a la protección de bienes jurídicos diferenciados, podría admitirse que una misma conducta sea objeto de sanciones independientes.

La doctrina y la jurisprudencia argentinas se han decantado hacia admitir la coexistencia de la pena de clausura con otras penas, como las de multa, con base en otro tipo de argumentos: la acumulación de sanciones puede ser un mecanismo más para ponderar la gravedad de los ilícitos. Así, sostienen **L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO**<sup>[1]</sup> que si bien una aplicación mecánica del *non bis in idem* llevaría a considerar violatoria del principio la norma del artículo 44 de la Ley 11.683 que establece que la sanción de clausura se aplicará sin perjuicio de la multa prevista en el art. 43, ello no es jurídicamente necesario. En efecto, puede tratarse de un simple mecanismo para gravar más fuertemente aquellas conductas que representen un alto grado de incidencia negativa en las facultades de control del organismo fiscal y que hayan hecho correr un mayor peligro a la recaudación. Es decir, *"no se daría la hipótesis de un doble juzgamiento, sino de distintos procedimientos originados en penas de naturaleza distinta, integrados para la ponderación de la gravedad de una falta."*

La Corte Suprema Argentina, como reportan los mismos autores, llegó a sostener que el principio *non bis in idem* prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, más no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas impuesto por la Constitución.

---

<sup>[1]</sup>Op. cit., p. 275.

### **3. Concepto de mismo hecho**

Para la aplicación del principio *non bis in idem*, debemos estar frente al problema de un **mismo hecho** sancionado doblemente. Como explica **ZORNOZA**<sup>[1]</sup>, en

"esta primera vertiente, la prohibición que representa el citado principio se apoya en la existencia de una "coincidencia fáctica" que el Tribunal Constitucional cifra en la exigencia de una "identidad del sujeto, hecho y fundamento" (STC 2/1981, de 30 de enero); requisitos cuya verificación puede plantear problemas ya que, en algunos supuestos, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes, siendo constitutivo de varios delitos o infracciones y dando origen, en consecuencia, a varias sanciones sin que se vulnere principio alguno."

"Por ello -continúa el autor citado- se ha sugerido la conveniencia de reformular tales requisitos, exigiendo para la aplicación del principio comentado la existencia de "idéntica infracción" y "mismo contenido de injusto", lo que llevaría a entender que no existe *bis in idem* en los supuestos de doble sanción de un hecho cuando del mismo hayan surgido "dos resultados independientes corregibles por entidades distintas" o "susceptibles de integrarse en esferas o categorías jurídicas concurrente pero diferenciadas, pudiéndose corresponder distintos pero simultáneos aspectos de responsabilidad."

De modo que la regla general es que no cabe duplicidad de sanciones cuando se trate de un mismo sujeto, un mismo hecho y las sanciones tengan un mismo fundamento, debiendo producirse estas tres condiciones en forma conjunta e inseparable.<sup>[2]</sup>

El concepto de mismo hecho tiene estrecha relación con el tema de los llamados "concursos". Conviene recordar que los "concursos" en materia punitiva se suscitan cuando el o los comportamiento (s) ilícito (s) roza (n) con diversos tipos de ilícito. Así, encontramos diversos tipos de concurso<sup>[3]</sup>:

a. Concurso material o real: existe cuando hay varias acciones u omisiones independientes, realizadas por un mismo individuo, que deben ser juzgadas en un mismo proceso y que han provocado una pluralidad de lesiones jurídicas: A trata de incendiar una casa con una mano y con la otra dispara sobre la policía que trata de impedirselo.

b. Concurso ideal o formal: se produce cuando una sola acción (u omisión) lesiona varias disposiciones jurídicas (que no se excluyen entre sí) (concurso ideal heterogéneo: A pone una bomba y mata a B y causa lesiones a C) ó varias veces la misma disposición legal (concurso ideal homogéneo: A insulta a un auditorio, provocando injurias a varias personas).

c. Concurso aparente: se produce cuando una misma acción entra en varios tipos ilícitos, que protegen un mismo bien jurídico o que varias acciones penales entren en varios tipos penales que protegen distintos bienes jurídicos, pero relacionados entre sí de menor a mayor. Así, hay

una sola lesión jurídica, por tanto, un sólo ilícito, excluyendo una disposición á la otra.

De acuerdo con esto, la situación más clara y simple de violación del *non bis in idem* es aquella en que un mismo hecho viola una única disposición legal y, sin embargo, es sancionado dos veces.

Algunas complejidades presentan otras situaciones, en que un mismo hecho viola diversas disposiciones legales; en nuestro caso, cuando una misma conducta integra varios tipos de hecho ilícito tributario.

El artículo 73 CNPT recoge la figura del concurso ideal o formal, al establecer que "*Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa.*". Así, se plantea el problema de la relación que guarda esta exigencia del *non bis in idem* con esta forma de concurso, cuya característica básica es, precisamente, que una misma conducta *-un mismo hecho-* viola varias disposiciones legales.

Al decir de **ZORNOZA**<sup>[4]</sup>, se trata de cuestiones de distinta naturaleza. En efecto, el concurso ideal supone ciertamente un mismo hecho que viola diversas disposiciones legales, con la característica básica de que estas disposiciones **no se excluyen entre sí**. Debe entenderse que, en este caso, no se produce violación del *non bis in idem* si las sanciones se acumulan total o parcialmente, precisamente porque no se da la tercera condición apuntada, esto es, la identidad de fundamento.

En cambio, sí estaríamos ante un caso de violación del *non bis in idem* si el mismo hecho viola diversas disposiciones legales que **se excluyen entre sí** y, pese a ello, se acumularan las sanciones. Esta es la hipótesis del llamado concurso aparente de normas<sup>[5]</sup>, que exige la prevalencia de una de las disposiciones, determinando la inaplicación de las demás, siguiendo diversos criterios: el principio de especialidad (la disposición especial prevalece sobre la general); el principio de consunción (la norma que contiene íntegramente a otra se prefiere a ésta); el principio de subordinación (la norma que la ley no haya subordinado expresa o tácitamente a otra, se aplica en vez de la accesoria)<sup>[6]</sup>.

Vista a la luz de estos conceptos, la disposición del artículo 66 b) CNPT parece contener una disposición relacionada con el concurso aparente de normas. Así, se dice, "las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito, ya sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito." Bien entendida, la norma abarca dos hipótesis: la infracción que es preparatoria del delito; la infracción cuya acción está incluida en el tipo delictivo.<sup>[7]</sup>

La primera hipótesis parece encuadrarse en el principio de subordinación; la segunda, en el principio de consunción.

---

[1]Op. cit., p.p. 101-102.

[2]Cfr. A. MORILLO MENDEZ, Las sanciones tributarias, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, p. 77.

[3]Acudimos para esta explicación a la excelente obra de F. CASTILLO, El concurso de delitos en el Derecho Penal Costarricense, Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, Imprenta Lehmann, San José, 1981, p.p. 26 ss, 57 ss, 72 ss.

[4]Op. cit., p. 106.

[5]Cfr. en ese sentido I. SANCHEZ AYUSO, Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 27.

[6]Tomamos estos conceptos de la propia Exposición de Motivos de nuestro Código Penal (Ley 4573 de 4 de mayo de 1970 y sus reformas).

[7]En relación con el Proyecto de segunda versión del Ejecutivo, la redacción de este artículo suprimió, a manera de un simple error material, la expresión "las infracciones que puedan ser consideradas sea actos preparatorios....sea acciones u omisiones..."

## **4. Responsabilidad subjetiva.**

### **4.1. Regla general**

El artículo 71 CNPT señala como regla general que

"Los hechos ilícitos tributarios son sancionables sólo si son realizados dolosa o culposamente, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios."

Este artículo es reproducción del artículo 69 en la anterior legislación. Fundamentalmente, constituye una afirmación del principio constitucional de culpabilidad, que excluye la llamada responsabilidad objetiva en materia de infracciones administrativas: éstas sólo se cometen a título de dolo o culpa, bastando la mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Ahora, la novedad es la reubicación sistemática de la norma; mientras que el artículo 69 de la legislación anterior se ubicaba como una "disposición general para todos los hechos ilícitos tributarios", la norma en comentario se ubica como disposición general sólo para las infracciones administrativas. Así, el artículo 69 planteaba la duda interpretativa de si realmente se estaba invirtiendo la regla general en materia de delitos, contenida en el Código Penal, en cuanto a que el delito debe cometerse dolosamente, salvo que exista un tipo que expresamente se configure culposamente. Daba la impresión de que la regla general en materia de ilícitos tributarios era que los delitos también se cometerían por negligencia, salvo que el tipo expresamente exigiera el dolo. Con la reforma, esta duda se disipa, quedando los delitos claramente regidos por la norma general dicha del Código Penal. en cambio, en materia de infracciones administrativas, salvo que se diga lo contrario en el propio tipo de una infracción, bastará la mera culpa. Es, en efecto, una inversión de la regla que impera en materia penal.

La Sala Constitucional, en su citado voto 3929-95, considera el reconocimiento de la necesidad del elemento subjetivo previsto en este artículo como clave para la constitucionalidad del régimen. De igual forma, ha resaltado la aplicación de este concepto también en materia de las infracciones que dan lugar a la sanción de cierre de negocios. <sup>[1]</sup>

Ahora, es importante tener en cuenta que la presencia de este elemento subjetivo ha de apreciarse no con base en una investigación psicológica sobre las intenciones del autor, sino con base en

"los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica, cuya prueba haya de bastar para estimar la concurrencia de dicho elemento en la infracción, aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible como hemos señalado con el derecho fundamental a la presunción de inocencia." <sup>[2]</sup>

Este principio de responsabilidad conforma lo que podríamos llamar el elemento subjetivo del tipo sancionador. Al respecto ha señalado la Dirección General de Tributación, remitiéndose a su vez a lo establecido por el Tribunal Fiscal Administrativo <sup>[3]</sup>:

"en relación con el elemento subjetivo del tipo, el artículo 71 del citado Código establece que las infracciones administrativas son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, de manera que basta la configuración evidente del incumplimiento de los deberes tributarios para que se pueda atribuir la sanción correspondiente, toda vez que es responsabilidad del sujeto pasivo determinar y declarar en forma correcta, las obligaciones tributarias que por mandato de la ley le corresponden. De acuerdo con el mencionado artículo, las infracciones administrativas resultan sancionables incluso a título de simple negligencia, la cual se identifica como la omisión del cuidado y de la atención, que debe guardar una persona al ejecutar un hecho con el que se puede perjudicar a otro, y en caso de los tributos, el perjuicio se le causa a la Hacienda Pública por medio de acciones u omisiones, las cuales vienen a disminuir su recaudación sin justificación válida alguna. En síntesis, el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, se debe atender con el cuidado y esmero necesarios para que no se causen perjuicio al Fisco, siendo que el mismo Tribunal Fiscal Administrativo en el fallo N° 73-2005 de las catorce horas del diecisiete de febrero del dos mil cinco, manifiesta que: *"... Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención de deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios (artículo 78 del Código Tributario). Establecidas así las cosas, la figura*



*prevista en el artículo 81 del Código Tributario que establece una multa por omisión o inexactitud en las condiciones antes analizadas, puede ser legal y validamente aplicada incluso a título de mera negligencia puesto que la misma abarca tanto al incumplimiento tanto de las obligaciones como a los deberes tributarios..."*

En su oficio No. 136, de 25 de enero de 1995, la Dirección General de la Tributación directa nos da cuenta de otra manifestación importante de este elemento subjetivo, cual es la de que no cabe sancionar a quien no cometió la infracción: así, tratándose de la sanción de cierre de negocios, *"si el actual dueño del negocio no fue el infractor, no puede cerrar el negocio"*, sin perjuicio de que pueda alegarse la existencia de un fraude de simulación en el traspaso del negocio del infractor al dueño actual.

No obstante, en virtud de la reforma operada al artículo 86 CNPT por la Ley 8343 de 2002, de Contingencia Fiscal, este principio se ha matizado al establecerse que:

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

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

Nótese, entonces, que quien adquiere un establecimiento mercantil podría soportar su cierre pese a no haber cometido la infracción: la constitucionalidad de esta norma podría ser dudosa, si bien debe abonarse en su favor la posibilidad de que el adquirente tenga certeza sobre la existencia del riesgo de sanción.

Decir también que el elemento culposo abarca hipótesis como la culpa *in eligendo* y la culpa *in vigilando*, modalidades de indudable relevancia práctica.<sup>[4]</sup>

---

<sup>[4]</sup>Cfr. Voto 1510-96:

...la aplicación del criterio de la responsabilidad objetiva. En realidad, las normas en sí no contienen ninguna redacción que permita deducir que se aplicará este criterio en la valoración que puede caberle a los

representantes o sus dependientes, el artículo 20 citado claramente establece que la Administración Tributaria deberá observar el debido proceso, lo cual implica que una eventual violación de los derechos constitucionales de los administrados derivaría no de la norma en sí, sino más bien de su aplicación."

En alguna jurisprudencia administrativa producida en materia de cierre de negocios antes de la reforma de 1995 y de la jurisprudencia de la Sala Constitucional de referencia, se manejó el concepto de que a las infracciones previstas en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas corresponde una sanción automática, que conllevaba que, comprobado el incumplimiento, no importan las razones por las que éste se produjo, haciéndose el contribuyente acreedor a la sanción (cfr. Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 295-94, de 5 de octubre). Este concepto es erróneo en la medida que suponga el reconocimiento de una responsabilidad objetiva, si bien es de reconocer que en el caso citado el Tribunal Fiscal Administrativo apreció la presencia de un comportamiento negligente. En la resolución 23-95, de 9 de febrero, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, se reitera el carácter automático de la sanción de cierre y, ahora sí, expresamente se invoca el artículo 69 del antiguo Título III CNPT, que disponía que, en infracciones tales como la omisión de presentación de declaraciones juradas, la mora en el pago del tributo y el incumplimiento de sus obligaciones por los agentes de retención o percepción, no se requería la presencia de dolo o culpa. A la vista de la nueva legislación, este criterio es insostenible: pese a ello, es de recordar la ya citada resolución del mismo Tribunal Fiscal No. 287-V-96 P, de 9 horas de 22 de octubre, que afirma que "...este tipo de sanciones de carácter administrativo, conforme a lo dispuesto por el artículo 72 del Código Tributario, no resulta necesario por parte de la Administración Tributaria, demostrar la existencia de los elementos subjetivos de dolo o culpa en la infracción, requisitos los cuales sí son exigidos por el artículo 69 ibídem para los ilícitos tributarios."

[2] J.J. ZORNOZA, Op. cit., p. 139. En materia de cierre de negocios, nótese el razonamiento seguido, en el mismo sentido expuesto en el texto, por el Tribunal Fiscal Administrativo:

"Considera esta Sala que la presunción de veracidad del acta de hechos no ha sido desvirtuada o atacada con pruebas idóneas y que en el caso de análisis está demostrado que la recurrente ha incumplido con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley que enuncia la materia y 29 y 30 de su reglamento, de no haber emitido ni entregado en varias ventas las facturas debidamente autorizadas por la Administración en el momento de la visita de los auditores fiscales, lo que constituye causal de cierre de establecimiento comercial. De tal manera que esa situación revela una conducta indebida y negligente, además violatoria de la Ley que rige la materia y su reglamento, por lo que se da la necesaria demostración de culpabilidad conforme lo preceptuó el ordinal 39 de la Constitución Política y 68 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios." (Sala Primera, No. 92-96 de las 9 horas del 11 de junio de 1996. En igual sentido la No. 109 de las 8 horas del 25 de junio de 1996).

[3] En resolución de las 15 horas del 5 de diciembre del 2006 de la Administración de Grandes Contribuyentes, citada en el fallo No. 61-2008-P del Tribunal Fiscal Administrativo de las 9 horas 30 minutos del 21 de febrero del 2008.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor [...] en su carácter de representante legal del "[...]", en contra de la resolución N°[...] dictada por la Dirección General de Tributación a las quince horas del cinco de diciembre del año dos mil seis.-

[4] Se ha dicho al respecto en materia de cierre de negocios:

"...Además no puede desvirtuar la infracción detectada achacándole el error a su empleada, toda vez que cada contribuyente es responsable de cumplir a cabalidad con lo que establece la ley tributaria, sea el de emitir y entregar al cliente la factura o el comprobante debidamente autorizadas por esa Dirección, siendo responsabilidad del propietario el encargar de emitir la factura correspondiente a una persona debidamente instruida al efecto." (CNRTF 17408-95 de las 12:08 horas del 20 de diciembre de 1995, confirmada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 63-896 de las 8:00 horas del 29 de abril de 1996).

También:

"Por otro lado, trasladar la responsabilidad de la infracción al empleado, tratando de darle el carácter de unipersonal no es procedente en este caso, ya que es responsabilidad del propietario del negocio adiestrar a los empleados que tenga a su cargo en el correcto cumplimiento de sus funciones de manera que en él se cumplan las disposiciones que el ordenamiento establece, máxime que considera responsables tanto de las acciones como de las omisiones constitutivas de infracciones tributarias a los contribuyentes, lo mismo que a sus representantes, además, el cargo de administrador de un negocio conlleva responsabilidad y confianza del propietario del negocio...Con base en lo anterior se constata que no es ni injusto ni ilegal responsabilizar a la propietaria de los ilícitos cometidos en su negocio." (CNRTF 393-96, acogida por la Resolución No. 102-96 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas del 20 de junio de 1996). En igual sentido, el fallo 203-95, de 1 de setiembre, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo.

## **4.2. Régimen de las personas jurídicas:**

El artículo 72 CNPT señala que "Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código serán responsables en el tanto se comprueba que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus

administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas y sin perjuicio de ellas."

Este artículo se refiere al régimen de las personas jurídicas en materia de infracciones administrativas. Debe recordarse que, en materia de delitos, las personas jurídicas no pueden cometerlos; únicamente puede cometer un delito la persona física. En cambio, en materia de infracciones administrativas, se admite, como un matiz a la regla general de que respecto de éstas deben regir también los principios del Derecho Penal, que las personas jurídicas u otros entes colectivos sin personalidad jurídica (fideicomisos, cuentas en participación, sociedades de hecho) puedan cometer infracciones.

La reforma plantea una clara superación del artículo 67 de la legislación anterior, que regulaba este tema con extrema confusión. De hecho, propiciaba la interpretación de que las personas jurídicas tampoco podían cometer infracciones, si bien sí respondían con su patrimonio por la multa correspondiente. Así, resultaba que siempre debía determinarse la responsabilidad de las personas físicas o naturales representantes de las personas jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica.

El artículo en comentario, en cambio, establece que las personas jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica sí pueden cometer infracciones. Además, indica que bastará comprobar que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas. Pero también agrega que "sin perjuicio" de determinar dichas responsabilidades.

El comentario de una norma de este tipo podemos dejárselo al profesor **J. BUSTOS RAMIREZ** <sup>[1]</sup>, Catedrático de la Universidad Autónoma de Barcelona:

"El artículo 77,3 (LGT) establece que pueden ser sujetos activos las personas jurídicas. Si no hay una diferencia cualitativa entre uno y otro injusto, pareciera que no se puede plantear como sujeto activo a una persona jurídica y tendría que recurrirse a la institución del "actuar por otro". Sin embargo, podría hacerse otra interpretación de este precepto, dada la naturaleza de la sanción (nunca privativa o restrictiva de libertad). Esto es, que como hay una diferencia cuantitativa importante entre delito e infracción tributaria, no es necesario una individualización del sujeto activo ni del autor, y que bastaría con detectar que se ha producido una infracción tributaria dolosa o culposa a través del actuar conjunto de una cadena de personas o de un colectivo. Ciertamente, ello no sería sustentable en el Derecho penal criminal, en virtud de las garantías a la

persona frente a la intervención del Estado; pero aquí tal objeción no se da, pues la intervención sancionatoria del Estado no va a ir dirigida en relación a una persona determinada ni tampoco un colectivo, sino respecto de la persona jurídica, por tanto pareciera sustentable la posibilidad de un sujeto activo plural, siempre que se pueda constatar dolo o, por lo menos, culpa, y, además, que la sanción no recaiga sobre las personas naturales, sino sobre la persona jurídica. De este modo, además, se evita la total impunidad sobre la base de procedimientos complejos en la realización de una actividad, que es lo característico al interior de una empresa moderna y que podría provocar LA TOTAL INEFICACIA LEGAL AL RESPECTO, pues no se podría castigar ni por delito ni por infracción tributaria. De este modo, la infracción tributaria pasa a ser una real red de control antes y frente al injusto penal criminal".

Ahora, es importante indicar que esta posibilidad de no demostrar quien en concreto fue negligente en la organización no es admisible cuando se trata de la aplicación de la infracción dolosa prevista en el artículo 81 CNPT para la declaración inexacta de carácter dolosa, pues nótese que la norma de comentario se refiere a la "omisión del deber de cuidado", hipótesis típica de la negligencia, no del dolo.

Por otra parte, parece establecerse un régimen de completa separación de las sanciones, de acuerdo con el cual si se comete una infracción en el seno de una sociedad o ente colectivo sin personalidad jurídica, la Administración tiene dos opciones:

- a. sancionar a las personas físicas involucradas y a la persona jurídica por separado. Se elimina el régimen actual que incluye una regla de solidaridad,
- b. sancionar sólo a la persona jurídica, sin individualizar responsabilidades de personas físicas.

---

<sup>(1)</sup>"Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", Los delitos contra la Hacienda Pública, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, p. 51

#### **4.3. Responsabilidad de los representantes**

El artículo 67 CNPT establece que los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o empleados de una persona jurídica, serán responsables, en lo personal, por las acciones o las omisiones establecidas en la Ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida.

En este artículo están implícitos varios aspectos:

En primer lugar, nótese que los sujetos cuya responsabilidad aquí se establece no son los titulares de los deberes tributarios o las obligaciones tributarias violadas. Esto nos plantea el problema de si los hechos ilícitos tributarios tienen carácter **especial** -según la tendencia dominante en la doctrina- y si esta norma constituye una adaptación de ese criterio para el caso de las personas jurídicas. En la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo del año 1995 este tema se trataba a través de dos normas que establecían:

**"Artículo 68: Carácter especial de los ilícitos tributarios.** Los ilícitos tributarios tienen carácter especial en el sentido de que sólo los sujetos vinculados a obligaciones y deberes tributarios pueden ser sujetos infractores o activos de delito, salvo que expresamente se establezca lo contrario en la regulación del tipo respectivo.

**Artículo 69.- Responsabilidad de la actuación por otro.** En atención al carácter especial definido en el artículo anterior, el que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o de las otras a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código o en representación legal o voluntaria de éstos o de una persona física, responderá personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad o persona en cuyo nombre obrase, las condiciones, cualidades, o relaciones que la correspondiente figura de ilícito tributario requiera para poder ser sujeto activo del mismo. Se entiende que tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está condicionada a su efectiva intervención en la comisión de la infracción o delito".

Estas dos normas enfocaban el problema de los representantes de entes jurídicos afirmando, por una parte, el carácter especial de los hechos ilícitos tributarios y, por otra, la institución del "actuar por otro", típica en el Derecho Penal moderno para traspasar la especialidad subjetiva del ente colectivo a sus representantes personas físicas. Así, estos representantes son **sujetos activos directos** de los hechos ilícitos, no partícipes.

En la redacción del artículo 67, se hace referencia a este tipo de sujetos, con lo que podría entenderse implícita una interpretación como la que resultaba explícita en las dos normas transcritas de la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo. No obstante, la redacción del artículo 67 plantea dos limitaciones para una interpretación en el sentido de estas normas del Proyecto.

En primer lugar, parece restringir el supuesto a los representantes de **personas jurídicas**, a diferencia de las normas transcritas, que se remitían a los incisos b y c) del artículo 17 CNPT, que incluyen casos de entidades colectivas sin personalidad jurídica.

En segundo lugar, el artículo 67 incluye a los "funcionarios y empleados", sujetos respecto de los que la figura del "actuar por otro" pareciera quedarse corta. Para dilucidar lo anterior, podemos también comentar cómo se planteaba este problema en el proyecto del Ejecutivo ya mencionado.

Se disponía en el artículo 74 del Proyecto:

"Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes y, en el caso indicado en el artículo anterior, en las normas reglamentarias. Así, podrán ser infractores, en la medida en que pueda imputárseles la autoría o participación en una infracción, todos los sujetos que en una u otra forma son considerados en las normas tributarias con el fin de gravar su capacidad económica o, bien, con el fin de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria; en particular, y sin ánimo exhaustivo, los siguientes... 5. Los administradores, directores, socios, fiduciarios y demás órganos dotados de poderes de decisión, voluntaria o legalmente designados de los contribuyentes a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, no ejercieren su deber de vigilancia sobre, o consintieren el incumplimiento por, quienes de ellos dependan o adoptaren decisiones y acuerdos que hicieran posibles tales infracciones."

Nótese que en esta redacción resultaba indispensable que el sujeto que cometía la infracción actuando por el ente colectivo tuviera poderes de dirección o decisión. En ese sentido, afirma **ZORNOZA**<sup>[1]</sup> en relación con norma análoga de la anterior Ley General Tributaria Española:

"En efecto, el presupuesto de esta responsabilidad (...) viene constituido por la realización de determinadas acciones y omisiones de las que resulta la participación del administrador en la conducta infractora imputada a la persona jurídica, por lo que únicamente aquellas personas que, conforme a la concreta división de funciones en el marco de la empresa, se encuentren en condiciones de participar en la infracción del modo previsto en la Ley, por tener atribuidos los correspondientes poderes de dirección o incumbirles determinados deberes de vigilancia, podrán resultar responsables conforme al citado artículo 40.1, so pena de dar origen a la admisión de formas de responsabilidad por hecho de otro difícilmente aceptables desde el punto de vista de los principios fundamentales en la materia."

Por lo tanto, es claro que los empleados o funcionarios de una persona jurídica no **necesariamente** tienen poderes de dirección o decisión, de

modo que no es muy consistente que a ellos se les pueda considerar verdaderos **sujetos activos de los hechos ilícitos**.

Dentro de la lógica del proyecto citado, estos supuestos más bien caerían dentro de una figura **distinta** a la del sujeto activo, a saber, los **partícipes**, definidos así por el artículo 75 del proyecto:

"Se les considerará partícipes de una infracción a todas las personas no incluidas en el artículo anterior que sean causantes o colaboren directamente en la realización de una infracción tributaria".

De modo que el artículo 67 CNPT parece mezclar dos tipos de sujetos que deberían estar bien diferenciados: los sujetos activos en virtud de la institución del "actuar por otro"; los meros partícipes.

La consecuencia de la falta de distinción conllevaría matizar en buena medida la naturaleza especial de los hechos ilícitos tributarios. Es decir, también quien no es titular de una obligación o deber tributario puede ser sujeto activo de un ilícito, siempre que sea funcionario o empleado de una persona jurídica.

En la práctica, lo anterior podría llevar a una hipótesis como la siguiente: una sociedad es víctima de un acto delictivo de un empleado, quien, vía argucias y maquinaciones defraudatorias, logra evadir la normal vigilancia que la empresa, en cumplimiento del correspondiente deber de vigilancia, aplica. En una situación tal, la sociedad podría alegar con éxito que no se ha configurado el elemento subjetivo del ilícito: no ha habido ni siquiera negligencia de su parte. De este modo, el titular de la obligación o deber tributario no habría cometido el ilícito. Con base en la concepción tradicional de los ilícitos tributarios como de naturaleza especial, no existiendo autoría, el empleado no podría ser considerado partícipe. Sin embargo, si se niega tal naturaleza especial, el empleado podría haber sido quien cometiera el ilícito tributario, de modo que, pese a haberse configurado el ilícito en relación con una obligación tributaria de la sociedad, ésta no lo habría cometido ni, lógicamente, debería responder solidariamente en caso de que estuviéramos ante una infracción administrativa.

A mi juicio, lo lógico es que la distinción entre sujetos con poderes de dirección que actúan por otro (el sujeto pasivo de obligaciones y deberes tributarios) y meros partícipes debe hacerse en sede interpretativa, a fin de evitar situaciones tan extrañas como la descrita. De este modo, las normas del Código Penal que regulan las distintas formas de participación en la comisión de un hecho punible deben ser de aplicación en este punto, asumiendo que el artículo 67 CNPT no está borrando la distinción entre autores y partícipes.

En las infracciones administrativas esta distinción parece ser irrelevante, pues las multas están establecidas por montos o porcentajes fijos y no mediante una banda que prevea mínimos y máximos que permita hacer la rebaja discrecional mencionada.

---

<sup>[1]</sup>El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, cit. p. 198.

#### **4.4. Causas eximentes de responsabilidad**

##### **4.4.1. Sobre su existencia en materia de infracciones administrativas**

Pese al reconocimiento de la necesidad de un elemento subjetivo al menos culposo negligente en materia de ilícitos tributarios, ninguna de las reformas al Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no incluyó **causas eximentes de responsabilidad**, a pesar de que sí existían en el antiguo Título III CNPT. En la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo del año 1995, se incluían como causas eximentes: la falta de capacidad de obrar o actuar en el orden tributario, el estado de necesidad, la fuerza mayor y el caso fortuito, el error de hecho o el error de derecho excusable (de gran importancia en materia tributaria, compleja y tecnicista como es), el no haber participado en la decisión colectiva que dio lugar a la infracción, la actuación de conformidad con los criterios señalados en contestaciones a consultas formuladas a la Administración.

El vacío anterior, sin embargo, no implica que no quepan causas eximentes en el nuevo régimen. Así lo estableció la Sala Constitucional en su resolución 3929-95:

"Sin embargo, cabe advertir que no se incluyen en la sección de comentario, causas eximentes de responsabilidad - las que sí existen en el actual Código tributario (artículos 76 y 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente) , pero no se vulnera lo dispuesto en el artículo 39 constitucional, **si se interpreta que, vista la exigencia de culpabilidad del artículo 69 del Proyecto, esta reforma tributaria se inserta mutatis mutandis EN LA PARTE GENERAL DEL CODIGO PENAL**".<sup>[1]</sup>

Debemos entender que tales causas eximentes incluyen tanto las causas de justificación como las causas de exculpación previstas en el Código Penal. A continuación intentamos una traducción tributaria de las causas relevantes en nuestra materia.

---



<sup>[1]</sup>También el Tribunal Fiscal Administrativo ha acogido ya, al menos genéricamente, la presencia en nuestro ordenamiento sancionador tributario de causas eximentes de responsabilidad. Cfr. Sala Primera No. 63-96 de las 8 horas del 29 de abril y 92-96, de 11 de junio.

#### **4.4.2. Cumplimiento de un deber legal o ejercicio legítimo de un derecho**

El artículo 25 del Código Penal establece que: "No delinque quien obrare en cumplimiento de un deber legal o en el ejercicio legítimo de un derecho."

Podemos entender que esta causal no es de aplicación en materia tributaria, pues el obligado tributario no puede aducir que es un deber legal no pagar impuestos o incumplir con ciertos deberes formales.

#### **4.4.3. Consentimiento de la víctima**

El artículo 26 del Código Penal señala que: "No delinque quien lesiona o pone en peligro un derecho con el consentimiento de quien válidamente pueda darlo."

Esta causa de justificación tampoco puede ser considerada aplicable, pues la Administración no puede consentir un incumplimiento de las obligaciones tributarias.

#### **4.4.4. Error de derecho o de prohibición invencible**

El artículo 35 del Código Penal dispone que: "No es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena."

Es éste el error de derecho, llamado también error de prohibición: es un error sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal. Puede decirse que es uno de las causas eximentes de mayor trascendencia en materia tributaria.

Resulta de gran interés considerar cómo la Administración Tributaria española, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha conceptualizado el error invencible. En la Circular de 29 de febrero de 1988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, se señala que:

"especialmente, cuando la Ley ha establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues, si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja toda posibilidad de considerar la conducta como infractora, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria...."

"En particular y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por ej sujeto pasivo u obligado tributario."

Como destaca **I. SANCHEZ AYUSO**<sup>[1]</sup>, esta instrucción ha dado lugar a dos interpretaciones extremas: por una parte, la de quienes sostienen que basta que haya una "laguna interpretativa" -esto es, que ni la jurisprudencia ni la Administración hayan manifestado su criterio- para que cualquier interpretación de la norma, aunque fuese claramente errónea, sería suficiente para configurar la causa eximente que estudiamos. Por otra parte, la de quienes entienden que la existencia de una "laguna interpretativa" impone un deber de consulta a los obligados tributarios, de modo que si actúa siguiendo su criterio sin previa consulta el error nunca sería invencible.

Ciertamente se trata de dos posiciones extremas, no compartidas por la mejor doctrina y jurisprudencia.<sup>[2]</sup> En efecto, por una parte, la razonabilidad de la interpretación sostenida, siempre será un requisito para que el error pueda ser considerado invencible. Por otra, no es cierto que exista un deber de consulta sobre cualquier asunto en que haya una laguna interpretativa, pues desde el momento en que se encomienda al obligado tributario deberes de autodeterminación o autoliquidación de los tributos, se le encomienda también que proceda él a interpretar el ordenamiento tributario. En esa dirección, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña<sup>[3]</sup> tiene dicho que

"si se atribuye a los contribuyentes el deber de interpretar la normativa legal aplicable a efectos de llevar a cabo sus operaciones liquidatorias, no puede paralelamente obligárseles a seguir una interpretación jurídica de la que discrepen, violentando sus propias convicciones jurídicas al respecto y con la amenaza de recaer sobre ellos la potestad punitiva del Estado."

A la luz de esta orientación jurisprudencial, deriva **I. SANCHEZ AYUSO**<sup>[4]</sup> la siguiente máxima: "Y allí donde la Ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar."

Por su parte, recogiendo lo que al respecto ha sostenido la jurisprudencia tributaria española, señalan **J. APARICIO PEREZ y OTROS**<sup>[5]</sup>:

"Desde una faceta subjetiva, no cabe negar que una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas

tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de la culpabilidad y así lo ha entendido esta Sala alguna vez (por ejemplo, en la Sentencia de 2 de julio de 1970). El principio en virtud del cual la ignorancia de las Leyes no excusa su cumplimiento (art. 6.1, CC) ha de ser matizado, en el ámbito de la potestad sancionadora, mediante las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes y, por ello, determinantes de la actuación o inactividad del inculpado...Al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud. Ello elimina la malicia, o dolo en su denominación tradicional, y por tanto excluye la culpabilidad."<sup>[6]</sup>

En fin, cuando un asunto es razonablemente discutible, se da el error de derecho, llamado también "error de prohibición", como causa eximente. Como expone **L.M. ALONSO GONZALEZ**<sup>[7]</sup>, siguiendo a **ALONSO FERNANDEZ**, éste es

"la ignorancia de la antijuricidad de la conducta: el autor cree que actúa conforme a Derecho cuando en realidad no es así, y, si es calificable como error invencible es reconducible a la circunstancia excluyente de culpabilidad...Y, en el ámbito sancionador tributario, se ha traducido en la apreciación de la inexistencia de culpabilidad siempre que al obligado tributado no le fuese exigible una actuación distinta a la que desplegó por obedecer la acción materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada."<sup>[8]</sup>

El reconocimiento y aplicación de esta modalidad de causal eximente de responsabilidad no ha sido uniforme, encontrándonos tanto casos en que se hace una aplicación concienzuda de ésta y otros en que se niega incluso con argumentos totalmente improcedentes.

Como ejemplo de lo que podríamos llamar la línea "positiva", si bien en relación con el régimen anterior a la reforma del Título III CNPT por la Ley de Justicia Tributaria, el Tribunal Fiscal Administrativo en un caso revocó una orden de cierre de negocios de un cine con base en que el contribuyente no había timbrado los tiquetes o boletos de entrada, debido a una incorrecta interpretación de la Ley inducida por el hecho de que a pesar de que los funcionarios de la oficina de Tributación le previnieron el cumplimiento de ese deber formal en relación con las ventas de soda, bar y restaurante, no así con relación a los boletos de entrada al cine, por lo que el interesado interpretó que estaba exento del cumplimiento de tal deber, dada la naturaleza tan particular de esta actividad y las características peculiares de los boletos, que por su tamaño imposibilitan físicamente el sellado, aunando al hecho de que las demás salas de cine

y teatro tampoco cumplen con dicho deber formal, tal y como lo demuestra el contribuyente con boletos de otros cines."<sup>[9]</sup>

En sentencias más recientes, también el Tribunal ha reconocido plenamente la aplicabilidad de esta causa eximente de responsabilidad. Así, en su fallo 211-2007, de las 11 horas 30 minutos del 29 de mayo del 2007, con cita a su vez del fallo No. 385-2006) ha sostenido en relación con la infracción que nos ocupa, la del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que:

"...puede que dicha conducta obedezca a diversas situaciones que no necesariamente implican que su conducta sea sujeta a una sanción por una multa proporcional al impuesto no satisfecho oportunamente, pues en algunos casos puede obedecer a una interpretación errónea pero razonable de las normas tributarias o de institutos relacionados directamente con éstas, en cuyo caso el intérprete tributario debe de analizar los hechos y las circunstancias de cada caso en particular para determinar si efectivamente se dan los presupuestos para establecer la sanción correspondiente, tomando en cuenta entre otros aspectos de la buena o mala fe de los sujetos infractores, la cuantía del perjuicio económico causado a la hacienda pública, el incumplimiento de deberes formales de índole contable o registral, así como desde luego, si la infracción tributaria ha obedecido a una interpretación errónea pero razonable de su situación económica, como por ejemplo deducibilidad de algunos gastos que aunque son necesarios para producir la renta, el legislador no los ha incluido taxativamente como erogaciones deducibles de aquel impuesto u otras deducciones que tengan un carácter similar. En estos casos le incumbe al contribuyente demostrar en el procedimiento sancionatorio que su conducta aunque ilegal, por haber dado lugar a una recalificación de impuestos ha obedecido a una circunstancias eximentes de responsabilidad como podría ser el error de hecho o de derecho en la apreciación de las circunstancias relativas a la determinación que ha dado origen al subsiguiente procedimiento sancionatorio, por lo que es improcedente la sanción administrativa..."(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 385-2006)...."

También podemos citar la Resolución SA-06-RV-0084-2 de la Administración Tributaria Territorial de Puntarenas:

"Sobre el error de derecho hoy de prohibición como causante eximente de culpabilidad. Después de haber determinado que las causales eximentes de culpabilidad de nuestro código penal son aplicables ante las carencia de las mismas en nuestro código tributario, se hace imperativo reconocer que uno de los problemas que más controversia doctrinal ha provocado es el tratamiento de error sobre las circunstancias que harían justificada la conducta. Nuestro Código Penal establece en su numeral 35

el error de prohibición –antes llamado error de derecho - . Señala dicho numeral: " Artículo 35. No es culpable el que por error invencible cree que el hecho que se realiza no está sujeto pena." Continúa indicando: "Si el error no fuere invencible, la pena prevista para el hecho podrá ser atenuada, de acuerdo con la que establece el artículo 79". Cuando dicho artículo dice error invencible, debemos entender como inimputable. Esto es, que no se pudo evitar empleando la diligencia normal o la que estuvo al alcance del autor en las circunstancias que actuó. Por su parte, el error vencible señalado en el párrafo segundo de dicho numeral, es aquel error imputable, es decir, aquel que el sujeto pudo evitar empleando la diligencia normal que estaba a su alcance en las concretas circunstancias de hecho. Finalmente señala dicho artículo, que ante la presencia del error vencible, siempre se condenará, pero la pena puede ser atenuada por el juez de conformidad con el artículo 79. Es en este último tipo de error – vencible – en donde se presentan causantes que hagan al menos su no aplicación en el campo tributario. Analizando dicho párrafo podemos fácilmente deducir que basta con que el contribuyente ante una duda o laguna interpretativa, consultase a la Dirección General de Tributación, eliminándose así la invencibilidad del error. Sin embargo, a pesar de ser esa una posición de algunos tratadistas la mismo no es aceptada. Al respecto el Doctor Adrián Torrealba Navas, indicó: " Ciertamente se trata de dos posiciones extremas, no compartidas por la mejor doctrina y jurisprudencia. En efecto, por una parte, la razonabilidad de la interpretación sostenida, siempre será un requisito para que el error pueda ser considerado invencible. Por otra, no es cierto que exista un deber de consulta sobre cualquier asunto en que haya una laguna interpretativa, pues desde el momento en que se encomienda al obligado tributario deberes de autodeterminación o autoliquidación de los tributos, se le encomienda también que proceda él a interpretar el ordenamiento tributario" .(Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, página 65). Por otra parte, si se mantuviese la tesis de que el contribuyente pudo haber consultado antes del cierre fiscal, y aún así aplicó su criterio a pesar de habersele emitido un criterio divergente, no es posible atenuarle la pena, dado que nuestro sistema sancionador no tiene un sistema de bandas establecido. Con respecto al error invencible, señala que no es culpable el que cree que el hecho que realizó no está sujeto a pena. Aquí el autor – en nuestro caso el contribuyente – cree que actúa conforme a derecho cuando en realidad no es así. No cabe la duda, que desde una diferencia de criterio razonable respecto a la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puedan ser causas eximentes de culpabilidad. J. Aparicio Pérez y Otros ha indicado que: "Desde una faceta subjetiva, no cabe negar una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente

complejas, puede ser causa de exclusión de culpabilidad...". En el caso de marras, vemos como la reclamante haciendo una interpretación de la cual pensó era la correcta, recopiló toda la información de los ingresos que tenía en su contabilidad y los declaró, no pensando que con dicha acción dejaba de ingresar al fisco el impuesto sobre la renta que correspondía por los ingresos que percibió por el arriendo del local comercial en donde operaba un casino propiedad de un tercero. Es decir, nunca pensó que dicha acción constituía una infracción tributaria penada, dado que obedeció a una interpretación de la norma que a su juicio era razonable. Tal interpretación se basó en que creyó que al autorizársele en el contrato turístico a tener locales comerciales en su complejo hotelero, dar los mismos a satisfacción del instituto, y no repartir utilidades por el período que en él se le establece, podía incluir los ingresos que percibiese por dicho concepto como ingresos exentos. Por ello, si bien la contribuyente actuó bajo una interpretación errónea de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico del respectivo Contrato, está claro que dicha interpretación fue informada, fundamentada y razonable, por lo cual no cabe la aplicación de sanción alguna. Debe quedar claro, que la controversia que se da por interpretaciones diferentes al contrato turístico, no libera a la interesada de su responsabilidad de no ingresar el impuesto sobre la renta por la parte proporcional a los ingresos por concepto de arrendamiento de local, pero sí la exime de la infracción tributaria dado que su actuación fue realizada en apego a una interpretación errónea, pero razonada, de las cláusulas del contrato, dado que el error invencible o inimputable no pudo evitarse por parte de su diligencia normal por la razón de que creyó que la interpretación que efectuaba de la norma era la correcta, y por lo tanto, su acción era lícita. Por lo anterior expuesto, se deja sin efecto la sanción establecida por la suma de \$1.750.035,75 que corresponde al Impuesto sobre la renta por los ingresos declarados como exentos por la interesada."

En el fallo 61-2008-P el Tribunal Fiscal realiza una impecable aplicación de la eximente, trayendo a colación fallos anteriores en el mismo sentido:

"En relación con la aplicación de causas eximentes de responsabilidad, a pesar de que no existen o no se prevén en forma expresa causas eximentes de responsabilidad para efectos de las infracciones administrativas tributarias, debe mantenerse su existencia por remisión a las causas de justificación y exculpación previstas en el Código Penal, siendo que así lo ha establecido la Sala Constitucional en su voto ya citado, aun cuando ello se dispuso para la anterior legislación, no hay razón alguna para que esa conclusión cambie ahora. El Licenciado Adrián Torrealba Navas, en su libro "El Nuevo Régimen Sancionador Tributario", aparte de los argumentos anteriormente señalados, específicamente al respecto del bien jurídico tutelado, como un elemento básico de la

antijuridicidad de la conducta, expone que en materia sancionatoria, se admite que: "...las distintas figuras de ilícitos protegen o tutelan sea las funciones de fiscalización y recaudación administrativas, sea el patrimonio colectivo de la Hacienda Pública. De este modo, debe cobrar importancia el llamado principio de la insignificancia de la conducta: si el comportamiento, pese a ser formalmente típico, no tiene la gravedad suficiente para amenazar o lesionar el bien jurídico tutelado, no se da la infracción. Este principio incluso tiene cabida en materia de infracciones administrativas por aplicación supletoria del Código Procesal Penal, que, en su artículo 22, permite prescindir total o parcialmente de la persecución penal cuando el delito es escasamente trascendente..."- (Ob. Cit. Pág 63).- Este Tribunal estima y con fundamento en los elementos anteriormente apuntados, que contienen jurisprudencia importante a los efectos de estudio, así como análisis de alguna normativa sancionatoria, que en el sub-examine, existe argumentación y elementos suficientes ofrecidos por la empresa, en ambos escritos presentados, primeramente en la etapa de inicio de actuaciones y posteriormente ante estos estrados, que aunque se refiera este último a los aspectos de fondo relativos a la determinación practicada originalmente, se constituyen por su propia naturaleza en aquellos supuestos de los cuales se debe tener en consideración a los efectos de sostener la sanción de análisis o en caso contrario, dejarla sin efecto, toda vez que en el presente procedimiento sancionatorio no ha quedado demostrado en forma categórica, la existencia de aquellos supuestos constitutivos que se extraen del análisis de las normas que regulan las infracciones administrativas, y que conduzcan inevitablemente, a determinar una sanción administrativa como la contenida en el artículo 81 del citado Código Tributario, consistente en el porcentaje que dio lugar a la suma de \$120.066.00 por concepto de sanción por inexactitud en la declaración de la renta.- De conformidad con lo expuesto, este Tribunal es del criterio que la sanción determinada por la Administración Tributaria de Heredia, es del todo improcedente y por ello debe dejarse sin efecto, debiendo en consecuencia revocarse lo resuelto en la resolución venida en alzada..."- (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° 464-2006 de 11 horas del 26 de octubre del 2006).- Es así que este Tribunal al igual que en casos similares al presente y como quedó probado abundantemente en la presente resolución el criterio de la aquí intervenida, se estima en consecuencia, que la sanción impuesta por la Dirección A Quo, resulta del todo improcedente, toda vez que se ha tenido por demostrado que existen criterios interpretativos suficientes, debidamente fundados y lógicos, que demuestran la razonabilidad de una interpretación diferente de la normativa aplicable, que provoca a criterio de este Despacho, la existencia de un error no solamente de hecho sino de derecho, que constituye en conjunto, un error excusable eximente de

la sanción de mérito.- Sobre el "error invencible", concepto contenido en el texto del artículo 35 del Código Penal, de anterior cita, constitutivo de un error de derecho evidente en el caso concreto, exime de responsabilidad a su autor, por cuanto se trata de un error insuperable, en el sentido como se afirma en diccionario, que ocurre cuando el autor no puede librarse de aquél, usando cautamente los sentidos y la razón conforme las circunstancias del caso.- Se reza textualmente al respecto: "...El error invencible sobre un elemento esencial del tipo penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso. La creencia errónea o invencible de estar obrando lícitamente es un error esencial excluye la responsabilidad criminal..."- (VOCABULARIO JURIDICO.- Rogelio Moreno Rodríguez-1 edición- Buenos Aires: Arrepar, 2007, página 252).- En el subjuicio, es evidente y así ha quedado debidamente explicado en la presente resolución y las anteriores citadas y transcritas, que la inconforme como otros contribuyentes que generen indistintamente rentas exentas y gravadas, no sólo han sido confundidos por la particularidad contenida en los textos de las normas de análisis, por la falta de claridad en su redacción, sino que como se ha señalado, las respectivas autoridades administrativas y jurisdiccionales han contribuido a deformar y distorsionar las correctas interpretaciones y apreciaciones al respecto, al posibilitar la admisibilidad de pruebas que no son las referidas en los textos legales, según lo expuesto. Es la misma auditoría A Quo, la que en el traslado de cargos correspondiente, al señalar que del comportamiento descrito en el anexo adjunto y las pruebas incorporadas al expediente sancionador, no se desprende la existencia de razón que haya, válidamente excluido la presencia de negligencia, configurándose, prima facie, la infracción por falta de ingreso por inexactitud tipificada en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, determinó categóricamente, que lo anterior era sin perjuicio de que en el curso del procedimiento se demostrare la ausencia del elemento subjetivo o la concurrencia de alguna causa eximente de responsabilidad o se origine una sanción menor si corresponde, siendo que tal aspecto es lo que ha ocurrido justamente en el subexámine.- En estos casos debe considerarse, que la aplicación de las normas de comentario ha requerido de un profundo análisis, tanto de parte de la Administración Tributaria como por parte de este Tribunal, con el fin de esclarecer los alcances de tales disposiciones, resulta claro que es aun más difícil para los particulares acceder a una correcta exégesis de la normativa legal y reglamentaria, y siendo que la interpretación de la institución aseguradora resulta lógica y razonable al alegar sobre las deducciones vía gastos en relación con los ingresos exentos del impuesto sobre la renta, dadas las condiciones expuestas a lo largo de la presente resolución, es que este Tribunal, se reitera, debe inclinarse por admitir la existencia de un error de derecho que exime a la recurrente de la sanción



que se pretende aplicar por parte de la Administración. Téngase presente que las normas tributarias son intrínsecamente técnicas y complejas y específicamente en el caso de análisis, ha quedado constancia en ese sentido en cuanto a las dificultades interpretativas a que tales normas legales han sido expuestas.- Se estima que el error de redacción legislativo en cuanto a los artículos de estudio, consiste en haberse desarrollado en una sola norma o disposición, legal y reglamentaria, lo relacionado con el concepto de renta – producto, con derecho a deducir todo tipo de costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producirla, con aquella otra renta exenta de este impuesto, la cual no tiene por su propia naturaleza y por así disponerlo el legislador en otros numerales, derecho a deducción alguna y estar sujeta a una tarifa impositiva única y definitiva de retención en la fuente.- Debió haberse conceptualizado claramente tales aspectos doctrinarios, en numerales independientes, dada la naturaleza distinta de tales rentas o utilidades y haber sometido en consecuencia a una suficiente transparencia, ajena a toda duda en su aplicabilidad tanto el mecanismo de deducibilidad de gastos para una u otra circunstancia generadora de renta gravable y exenta.- Se concluye en consecuencia, que lo procedente es dejar sin efecto la sanción impuesta en relación con los ajustes relativos al impuesto sobre la renta en los períodos fiscales 1999, 2000, 2001 y 2002.-"

La Dirección General de Tribunal ha tendido a destacarse, en cambio, por una línea más bien negativa.

En una ya antigua resolución de la Dirección General de Tributación Directa, la No. ACN-1321-97, de las 12 horas 34 minutos de 24 de julio, también en materia de cierre de negocios, omite entrar a analizar los argumentos esgrimidos por el contribuyente en relación con la presencia de una causa eximente por error de derecho, sosteniendo, tras haber tomado en cuenta lo manifestado por la Sala Constitucional en su citada sentencia 3929-95, lo siguiente:

"...De lo dicho, podemos interpretar a contrario sensu, que la Sala echaba de menos y avalaba la anterior redacción de los artículos 76 y 77 del C.N.P.T., y consideraba que los supuestos de eximentes de responsabilidad previstos por la normativa tributaria, cumplían con los postulados del debido proceso que se le debe seguir al administrado. Curiosamente, dentro de los eximentes de responsabilidad previstos por la anterior legislación tributaria -anterior artículo 76 C.N.P.T.-, extrañados por la Sala Cuarta, no aparece el error de derecho, e incluso, el derogado artículo 77 ídem, era categórico al afirmar: "Ignorancia o error excusable. Pueden ser eximidos de responsabilidad quiénes, por ignorancia o error excusable de hecho y **no de derecho**, hayan considerado lícita la acción o la omisión correspondiente."...Establecido lo anterior, vemos como el

error de derecho no era aplicable en la anterior legislación tributaria, sin que por ello, la Sala Cuarta hubiera señalado esa situación, como una grave omisión de la anterior normativa..."

Como se ve, este pronunciamiento viene a sostener que, pese a que la Sala Constitucional reconoció la presencia implícita de eximentes de responsabilidad por remisión al Código Penal, entre ellas debe descartarse el error de derecho como una de ellas. Este planteamiento luce realmente insólito: en primer lugar, es claro que la resolución de la Sala Constitucional constituye una *sentencia interpretativa*, que establece como obligatorio para el aplicador de la Ley interpretar que el bloque de causas de justificación y exculpación previstas en la parte general del Código Penal es aplicable en materia de infracciones administrativas. Dentro de tal bloque, el citado artículo 35 del Código Penal establece el error de derecho, por lo que no existe la menor base para entender que alguna o algunas de las causas previstas en dicho Código quedan excluidas como causas eximentes en materia de infracciones administrativas. Es decir, la resolución de la Sala no hace ninguna excepción.

En segundo lugar, la resolución, inexplicablemente, cita en forma equivocada el antiguo artículo 77 del Código Penal, que establecía literalmente que "Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión correspondiente."<sup>[10]</sup> La resolución sostiene, como vimos, que en lugar de "o" decía "no". De este modo, el argumento de que la Sala Constitucional encontró bien que se excluyera el error de derecho del catálogo de causas eximentes de responsabilidad carece del menor fundamento.

Otro ejemplo negativo, más reciente, lo encontramos en la resolución SA02-230-06 de las 9 horas 30 minutos del 12 de setiembre del 2006 de la Administración Tributaria de Alajuela:

"considera (esta Gerencia) que no existió excusa legal alguna para que la contribuyente haya faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción, lo anterior por cuando siendo clara la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer el sujeto pasivo contribuyente de dicho impuesto y el hecho generador, y sabiendo el contribuyente que el servicio brindado por él a la sociedad (...) fue su trabajo personal y el conocimiento, el recurrente tenía el deber de preguntarse si dicha actividad era gravada, y no como lo hizo, solo le bastó suponer que no lo estaba, por tal motivo la omisión del contribuyente se traduce en una negligencia como lo establecen los artículos 71 y 72 del Código Tributario, en una falta del deber de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones."

Luego de definir la causa eximente que estudiamos, continúa dicha resolución:

"Con base en la anterior definición para que se dé la exculpación de la sanción, la interpretación dada por el sujeto pasivo tiene que se informada, fundamentada y razonable, sin embargo, en el caso de estudio, el contribuyente en ningún momento demuestra haber tenido interés en informar y conocer si la interpretación de la norma por él realizada era acorde con el criterio de la Administración Tributaria, por el contrario simplemente supuso que los supuestos ingresos no estaban gravados. De manera que, no obstante que el criterio de la Administración en el caso de la resolución que cita el contribuyente, No. AS-06-RV-008-2 haya decidido aplicar el error de prohibición como eximente de responsabilidad de la sanción establecida, porque pudo probar que la interpretación de la contribuyente fue razonada, fundamentada e informada; en este caso concreto, no tiene la Administración certeza de que el contribuyente, al llenar su declaración del impuesto sobre la renta del período 2001, hiciera su interpretación bajo los tres elementos antes mencionados, sobre si los servicios prestados a la empresa (...) S.A., los cuales cumple con todos los elementos para ser considerados servicios profesionales, no estaban gravados, lo anterior por cuanto no existe prueba dentro del expediente que haga suponer a esta Administración, que tal condición se cumplió."

La resolución ignora así que la razonabilidad de la interpretación se demuestra cuando la Administración cuestiona la declaración-autoliquidación del contribuyente. En un sistema de autoliquidación, el contribuyente interpreta la norma y la aplica a su situación. No hay nada que lo obligue a guardar un expediente en que conste el razonamiento que utilizó para confeccionar la declaración. Ni nada que lo obligue ni a consultar a la Administración, ni a tener como respaldo de su obligación una opinión escrita de un experto tributario.

Sin embargo, en la resolución comentada, la Administración viene a sostener la tesis contraria, de que es necesario haber consultado para poder invocar con éxito la causa eximente que nos ocupa. Así lo expresa la Administración más adelante cuando cita a **I. SÁNCHEZ AYUSO** en su obra citada atrás "*Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*", cuando aborda la figura del error de prohibición-derecho-, y en referencia a la Circular de 29 de febrero de 1988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria que citamos atrás:

"Pero también se ha entendido esta instrucción en un sentido muy diferente: partiendo de que dada una norma que ofrezca dudas, y ante la inexistencia de una interpretación jurisprudencial o administrativa que las

aclare, la posibilidad de efectuar consultas a la Administración no es un derecho, sino un deber, se afirma que aun cuando una interpretación errónea por parte del contribuyente fuese razonable, el error sólo podría considerarse invencible si, planteada la consulta, ésta no hubiese sido resuelta antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración, debiendo modificarse la misma a partir de la recepción de la contestación, so pena de quedar incurso en responsabilidad."

De manera maliciosa, la resolución cita un párrafo aislado de la obra indicada, **sin advertir que ahí la autora está recogiendo una tesis de la que ella misma demuestra su incorrección a la luz de la jurisprudencia española.** En efecto, la cita que hace la Administración viene tomada de página 332 de la obra. En el párrafo inmediatamente anterior, dice la autora:

"Según está formulado este texto (el de la Circular que comenta), da la impresión de que allí donde se dé "laguna interpretativa" cualquier interpretación de la norma, aunque fuese errónea, tendría relevancia a nuestros efectos; y allí donde la jurisprudencia o la Administración hubiesen manifestado su criterio, la interpretación efectuada por el contribuyente en un sentido distinto debe ser razonable."

Luego sigue el párrafo citado por la Administración y, a continuación, en los párrafos inmediatamente siguientes (páginas 332-336), nos dice:

"Un examen de la más reciente jurisprudencia sobre la materia, incluida la que la propia Circular cita como motivadora de las instrucciones que en ella se contienen, da idea de que **ni en uno ni en otro sentido puede entenderse la cuestión que comentamos,** revelándose la literalidad del texto más arriba transcrito como muy poco afortunada.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de abril de 1993, refleja con claridad lo que puede ser una interpretación de una norma tributaria que, **incluso discrepando del criterio manifiesto de la Administración, resulte con eficacia exculpatoria:**

"1. No consta tipificada legalmente como infracción tributaria la desatención a las informaciones de la Inspección de Hacienda, aun cuando fueran acompañadas de una especie de advertencia sobre la imposición de sanciones si se hiciera caso omiso de las mismas, siempre que ambas cosas se refieran a una discrepancia interpretativa de uno de los aspectos conflictivos (el régimen transitorio) de un tributo recién implantado. 2. El carácter razonable o no de la interpretación jurídica es un requisito jurisprudencial para evitar que su doctrina pueda ser aprovechada para eludir fraudulentamente el pago de los tributos en la confianza de que no será inspeccionado o descubierto, lo que resulta inoperante en el caso enjuiciado, en el que el conflicto interpretativo estaba ya formalmente

planteado entre la Inspección y el interesado. 3. La falta de una regulación legal sobre la figura de las autoliquidaciones es la que ha obligado a tal doctrina jurisprudencial, porque si se atribuye a los contribuyentes el deber de interpretar la normativa legal aplicable a efectos de llevar a cabo sus operaciones liquidatorias, no puede paralelamente obligárseles a seguir una interpretación jurídica de la que discrepen, violentando sus propias convicciones jurídicas al respecto y con la amenaza de recaer sobre ellos la potestad punitiva del Estado. 4. En definitiva, formalizada una controversia interpretativa entre la Administración tributaria y el contribuyente, éste no puede ser sancionado por mantener sus propios criterios y acudir a los medios de defensa y tutela jurídica que el ordenamiento jurídico le ofrece."

En suma, estando obligado el contribuyente a aplicar las normas tributarias, al estarlo a efectuar las operaciones liquidación, al mismo tiempo se le está imponiendo la obligación de interpretarlas.

Y allí donde la Ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar....

...puede ocurrir también que la discrepancia sólo llegue a plantearse en el momento de la comprobación, por parte de la Administración, de la declaración en su día presentada, bien porque la norma en cuestión nunca antes hubiese originado controversia, bien porque el sujeto pasivo la desconociera, de modo que el mismo se hubiese limitado **al declarar a aplicar su leal criterio**.

**Decir que, en estos casos, el error habrá de ser reputado siempre vencible, porque el sujeto tuvo la oportunidad de consultar a la Administración, significa imponer a aquél, además de la obligación de declarar y la de liquidar, la previa de plantear sistemáticamente consulta acerca de si ha entendido bien los preceptos que para el cumplimiento de aquéllas se ve en la necesidad de aplicar.**

En el momento de la comprobación, tanto si al sujeto le surgió la duda antes de presentar su declaración como si entonces actuó convencido de que lo hacía correctamente, el mismo puede mantener su criterio y decidir defenderlo, o puede reconocer su error....

....Alegada la existencia de un error o de una discrepancia respecto a la interpretación de la norma aplicada, la prueba tanto de la veracidad de la concurrencia de dicho error o discrepancia como de su carácter vendible habrá de ser enjuiciada "atendidas las circunstancias del hecho y las personales de su autor".

Así, la posible existencia de una "laguna interpretativa", de las de la Circular de 29 de febrero de 1988, será una más de las circunstancias del hecho, junto con la mayor o menor claridad de la norma en sí y de su desarrollo reglamentario, e incluso de otras informaciones facilitadas por la Administración, o el hecho de que existieran posturas contrapuestas en relación con el sentido de dicha norma.

Características del autor serán todas aquellas que, en función de las del hecho, nos revelen lo razonable o no de la propia existencia del error o de la duda y su carácter de vendible o invencible..."

La Administración vuelve así a una vieja tesis que debería estar ya superada, tal como tuve ocasión de criticar en el 2001<sup>[11]</sup> por su radical violación del principio básico de la autoliquidación:

"Este principio de autoliquidación debe, lógicamente, reflejarse en la interpretación misma de las normas tributarias. Contradictorias con éste se muestran, por ejemplo, las consideraciones respecto al error de derecho como causa eximente de responsabilidad en materia sancionadora –actuación conforme a una interpretación razonable de la norma- contenidas en la reciente resolución No. DT10V053-0 de las 16 horas del 26 de abril del año 2.000, de la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en que para rechazar las implicaciones de dicha eximente de responsabilidad se advierte "que la legislación tributaria contempla varios institutos jurídicos o medios procesales para dilucidar dudas razonables sobre la aplicación de las normas tributarias, y no consta en el expediente, la adopción de alguna de ellas." Esta es una objeción que la doctrina se ha encargado de analizar y resolver, precisamente apelando al principio general de la autoliquidación.

Con fundamento en la doctrina y la jurisprudencia española, he tenido ocasión de escribir al respecto<sup>[12]</sup>:

"....no es cierto que exista un deber de consulta sobre cualquier asunto en que haya una laguna interpretativa, pues desde el momento en que se encomienda al obligado tributario deberes de autodeterminación o autoliquidación de los tributos, se le encomienda también que proceda él a interpretar el ordenamiento tributario. En esa dirección, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña<sup>[13]</sup> tiene dicho que "si se atribuye a los contribuyentes el deber de interpretar la normativa legal aplicable a efectos de llevar a cabo sus operaciones liquidatorias, no puede paralelamente obligárseles a seguir una interpretación jurídica de la que discrepen, violentando sus propias convicciones jurídicas al respecto y con la amenaza de racer sobre ellos la potestad punitiva del Estado."

A la luz de esta orientación jurisprudencial deriva **I. SANCHEZ AYUSO** la siguiente máxima: "Y allí donde la Ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar."

Pretender que todos y cada uno de los contribuyentes, para asegurarse que su interpretación de la Ley es compartida por la Administración a fin de evitar sanciones propias, o impropias, deban o deba iniciar un procedimiento formal de consulta, anularía totalmente las ventajas de los sistemas de autoliquidación o determinación por el sujeto pasivo, que se basa en la idea de que cada uno liquide y pague sus obligaciones sin que respecto de cada una se tenga que pronunciar la Administración. O una consecuencia todavía peor para la Administración: ante la avalancha de consultas, un alto porcentaje de ellas quedaría ratificado por silencio positivo."

La máxima de **I. SÁNCHEZ AYUSO** nos vale para cuestionar la afirmación citada de la resolución de que es deber del contribuyente, para que aplique la causa eximente que discutimos, *"conocer si la interpretación de la norma, por él realizada era acorde con el criterio de la administración"* Como ya se citó extensamente de la obra de esta autora, "allí donde la Ley impone el deber de interpretar, se debe reconocer, en buena jurisprudencia, el derecho a discrepar."

Cuando la resolución comentada dice que *"no tiene certeza de que el contribuyente, al llenar su declaración del impuesto sobre la renta del período 2001" hiciera una interpretación informada, fundamentada y razonable"*, ¿qué está queriendo decir? Es obvio que la Administración no puede tener certeza de **qué pasa por la mente, el corazón y el espíritu de los miles de contribuyentes cuando llenan sus declaraciones**. Con ese argumento, nunca procedería la causa eximente de responsabilidad que nos ocupa. O ¿acaso es que la Administración está exigiendo que cada contribuyente, a la hora de hacer la declaración, tenga como respaldo la opinión **escrita** de un experto tributarista?

---

[1]Op. cit., p. 332.

[2]Cfr.I. SANCHEZ AYUSO,Op. cit., p.p. 332 ss.

[3]Sentencia de 30 de abril de 1993.

[4]Op. cit., p. 333.

[5]Op. cit., p.p. 43-44.

[6]El Tribunal Fiscal Administrativo, como lo hace constar en la resolución de su Sala Primera 5-95, de 10 de enero, ha resuelto reiteradamente que "nadie puede alegar ignorancia de la Ley", por lo que es importante distinguir ésta del error de derecho. Cfr. también T.F.A., resolución No. 1-93, de 12 de enero.

[7]Jurisprudencia constitucional tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 217.

[8]En el mismo sentido, declaró la sentencia del Tribunal Supremo español de 22 de septiembre de 1989:

"...no cabe apreciar la existencia de voluntariedad cuando el comportamiento del contribuyente no es arbitrario o caprichoso y tenía su fundamento en una interpretación de una norma contraria a la mantenida por la Administración tributaria, suscitándose así una controversia jurídica sobre un tema no claramente regulado y que podía ofrecer, como así ocurrió, posturas encontradas...;ello elimina en tal supuesto la existencia de malicia y, por consiguiente, de culpabilidad."

[9]Cfr. la resolución no. 23 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, del 24 de mayo de 1993, según la cita E. GUTIERREZ Y ASOCIADOS, Diccionario Tributario Costarricense, Tomo IV, Masther Litho, S.A., San José, 1997, p. 844.

[10]Cfr. Colección de leyes, decretos, acuerdos y resoluciones, primer semestre 1971, tomo II, edición oficial, Imprenta Nacional, San José, p. 77.

[11]Principios de Aplicación de los Tributos, Centro de Estudios Tributarios-Investigaciones Jurídicas, San José, 2001, p.p. 28-29.

[12]Los hechos ilícitos..., cit., p.p. 65-66.

[13]Sentencia de 30 de abril de 1993.

#### **4.4.5. Error de hecho o error en el tipo**

El artículo 34 del Código Penal establece que

"No es culpable quien, al realizar el hecho, incurre en error sobre algunas de las exigencias necesarias para que el delito exista, según su descripción."

Modernamente también se le conoce como error sobre el tipo y consiste en la ausencia de conocimiento o el conocimiento equivocado sobre los elementos del tipo objetivo.

Como explica **I. SANCHEZ AYUSO**<sup>[1]</sup>, este tipo de error tiene una gran relevancia en el Derecho Tributario en todos aquellos supuestos "en que el sujeto haya incurrido en error al determinar y/o valorar elementos del hecho imponible, por causas que no le sean imputables." Por ejemplo, ahí donde la Ley establece un criterio de "valor normal o de "precio o valor de mercado" como regla de valoración para ciertas operaciones, es factible que se dé una discrepancia razonable en cuanto a la determinación en el caso concreto de dicho valor o precio. Piénsese en las potestades de ajuste de la base imponible que confiere el artículo 16 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo<sup>[2]</sup> a la Administración Tributaria para el caso en que ésta considere que se han dado transferencias de dominio a precios inferiores a los normales entre contribuyentes ligados por vinculación económica al tenor del artículo 9 de la mencionada Ley.<sup>[3]</sup>

Debe precisarse que el error como causa eximente no debe confundirse con el error que derive de mera negligencia. Al respecto cabe citar el caso resuelto mediante la resolución No. 103-94, de 15 de abril, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se rechaza el argumento de que hubo un "error" al colocar en una caja registradora un rollo de los que **no** estaban timbrados.<sup>[4]</sup>

---

[1]Op. cit., p. 337.

[2]Título II de la Ley de Reforma Tributaria No. 4961 de 10 de marzo de 1972, reformado por Ley No. 6820 de 3 de noviembre de 1982, Ley No. 6955 de 24 de febrero de 1984, Ley No. 7293, del 31 de marzo de 1992.

[3]"Se considera que existe vinculación económica cuando los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, efectúen operaciones gravadas con personas con las cuales tengan nexos que se manifiesten por circunstancias tales como el origen de sus capitales, la dirección o conducción real de los negocios, la distribución de los



resultados, la estructura de la comercialización de la mercancía, o por cualquier otra determinante y ello redundara en un perjuicio fiscal."

<sup>[4]</sup>En la resolución 21-95 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo se estableció que no es aceptable como causa eximente la prisa del cliente o el error del empleado.

#### **4.4.6. Estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor**

El artículo 27 del Código Penal dispone, como causa de justificación, que

"No comete delito el que, ante una situación de peligro para un bien jurídico propio o ajeno, lesiona a otro, para evitar un mal mayor, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que el peligro sea actual o inminente;
- b) Que no lo haya provocado voluntariamente; y
- c) Que no sea evitable de otra manera,

Si el titular del bien que se trata de salvar, tiene el deber jurídico de afrontar el riesgo, no se aplicará lo dispuesto en este artículo."

Por su parte, el artículo 33 establece, como causa de exculpación, que "No es culpable quien realiza el hecho típico por caso fortuito o fuerza mayor".

Parte importante de la doctrina tributaria se ha planteado la posibilidad de que concorra una situación de estado de necesidad, bien, de caso fortuito o fuerza mayor cuando se deja de ingresar, dentro de los plazos legales, la totalidad o parte de la deuda tributaria, en razón a la carencia de tesorería y de recursos financieros.<sup>[1]</sup>

Como expone **I. SANCHEZ AYUSO**<sup>[2]</sup>, una hipótesis de estado de necesidad sería que, ante la proximidad del vencimiento de un plazo voluntario de pago de una deuda tributaria, los fondos de que disponga el sujeto no sean suficientes para cubrir todas las obligaciones económicas que en ese momento dado tenga pendientes. De este modo, no tendría más remedio que elegir a cuál o a cuáles da cumplimiento, causando así mal a unos, los acreedores de las obligaciones incumplidas, para evitárselo a otros, los que obtengan el pago. Si la Hacienda Pública está entre los no pagados, podría plantearse la concurrencia de un estado de necesidad.

En cambio, si la falta de liquidez es total o insuficiente para atender las obligaciones tributarias, sin que haya siquiera necesidad de optar entre distintos acreedores, podríamos estar ante una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

En síntesis, la doctrina en comentario entiende que no podría darse ninguna de estas hipótesis cuando la situación de recursos es producida por una actuación dolosa por parte del sujeto, como sucedería, por ejemplo, en el caso de una quiebra fraudulenta. Tampoco si es producida

por una actuación culposa, como sucede en el caso de una quiebra culposa, ni, en general, si el sujeto pasivo administra sus negocios o patrimonio con un sentido de la prodigalidad, poniéndolo en permanente peligro.<sup>[3]</sup>

Por el contrario, sí podrían presentarse en el caso de una quiebra fortuita, esto es, la de un comerciante a quien sobrevinieron infortunios que, debiendo estimarse casuales en el orden regular y prudente de una buena administración mercantil, reduzcan su capital al extremo de no poder satisfacer en todo o en parte sus deudas.

En esta dirección, es de tomar en cuenta que, en nuestro ordenamiento, el artículo 38 CNPT prevé la posibilidad de pedir facilidades de pago cuando hayan sobrevenido circunstancias que tornen difícil el cumplimiento normal de la obligación, o que puedan dañar seriamente la economía del deudor si dicho cumplimiento se produce. Ahora, para la solicitud de facilidades de pago, existe un procedimiento específico, regulado en el mencionado artículo 38 CNPT y en el artículo 94 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. A la luz de este procedimiento, cabe cuestionarse, por una parte, si, para que se pueda alegar con éxito la existencia de una causa eximente de responsabilidad por haberse suscitado infortunios económicos no dolosos ni culposos, habría que haber agotado este procedimiento. Y, por otra parte, se plantea la duda de cómo afecta el resultado de ese procedimiento la posibilidad de que prospere la causal en comentario.

A mi juicio, la valoración de si se ha dado o no estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor en una situación de carencia de recursos no podría quedar precluida en sede administrativa no sancionadora, por los valores superiores que se juegan en sede administrativa o judicial sancionadora. Por esta razón, no debería considerarse requisito necesario agotar el procedimiento de facilidades de pago. Lógicamente, si se ha planteado, el resultado positivo podría ser la prueba concluyente de que ha existido la causa eximente. Tan es así que el propio artículo 76 CNPT, al regular la infracción de pago tardío, explícitamente advierte que el pedido de facilidades de pago, aceptado por la Administración Tributaria, interrumpe el cómputo de este recargo. En cambio, la denegatoria de la solicitud de facilidades de pago no podría precluir la discusión en sede sancionadora.

Por otra parte, la doctrina ha considerado también existente el caso fortuito o fuerza mayor en supuestos tales como: la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un accidente, en relación con las obligaciones de llevanza de la misma o de su exhibición; el no atender a un requerimiento o no ingresar una deuda tributaria a causa de enfermedad grave o como consecuencia de un siniestro; el caso de secuestro terrorista; la omisión de ingreso en el plazo

reglamentariamente establecido por haberse producido una huelga en entidades colaboradoras.<sup>[4]</sup>

---

<sup>[1]</sup>Puede verse una amplia discusión sobre este tema en I. SANCHEZ AYUSO, Op. cit., p.p. 231 ss. y la bibliografía que cita.

<sup>[2]</sup>Op. cit., p. 232.

<sup>[3]</sup>El Tribunal Supremo Español, en su Sentencia de 25 de marzo de 1942 definía prodigalidad como:

"Conducta desarreglada de la persona que por modo habitual disipa o compromete seriamente su patrimonio, ya por la propensión a los gastos inútiles o desproporcionados a su situación económico-social o bien por administrar sus bienes con descuido y ligereza, poniendo con ello en riesgo injustificado su caudal".

<sup>[4]</sup>Cfr. I. SANCHEZ AYUSO, Op. cit., p. 228, con cita de los distintos autores que se han pronunciado sobre cada hipótesis mencionada.

## 5. Proporcionalidad de las sanciones

La doctrina ha identificado dos criterios para valorar el respeto de este principio en materia de ilícitos tributarios: el de la gravedad **objetiva** del ilícito ( que el hecho más grave tenga una sanción mayor) y el de las condiciones subjetivas relevantes (**criterios de graduación**).<sup>[1]</sup>

En cuanto al primer criterio, el régimen anterior a la Ley 7900, por ejemplo, consideraba infracción el atraso superior a tres meses al llevar los libros o registros contables y lo sanciona con 6 veces el salario base. En cambio, considera contravención la inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y lo sanciona, en el extremo menor, con 5 veces el salario base. Dijo al respecto la Sala Constitucional en su Voto 3929-95:

"Del estudio de las normas sometidas a consulta, no deja de advertirse un eventual problema de proporcionalidad, puesto que, en ciertas hipótesis -véase, por ejemplo, el inciso 1) del artículo 79 e inciso 1) del 89- las sanciones previstas para las infracciones -que se supone menos graves- son mayores que las de las contravenciones tributarias -las que se suponen más graves, según la clasificación establecida en el Proyecto".

Problema análogo de proporcionalidad en su vertiente comparativa derivaba del hecho de que la división misma entre infracciones y contravenciones no obedece a ningún esquema conceptual lógico, por lo que resulta arbitrario e incongruente. El caso más patético lo encontrábamos en el hecho de considerar el **pago fuera de plazo** (que entiendo incluye la simple **omisión de pago de tributos**) como **infracción** (art. 76) y el disfrute de exenciones y beneficios fiscales como **contravención**.(art. 87) El error conceptual es claro: la moderna teoría de la exención tributaria ha concluido que ésta no es más que una modalidad del hecho generador, que produce un no pago de la obligación o un pago en menos. De este modo, la exención forma parte inescindible del hecho generador de los tributos y, por tanto, da lo mismo que el no pago o el pago en menos se dé por incumplimiento del hecho generador

en su modalidad de supuesto **gravado** (que hace nacer plenamente la obligación tributaria) como por incumplimiento (esto es, disfrute indebido) del hecho generador en su modalidad de supuesto **exento**.

Esto generaba problemas de discriminación, pues las sanciones son diferentes: 1% por cada mes o fracción en el caso de la infracción (o 3% si se trata de un retenedor que no ingresa el dinero al Fisco); 4 a 10 veces el monto del impuesto dejado de pagar en el caso de la exención. Es decir, hay aquí un motivo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad.

Otro serio problema de proporcionalidad lo encontrábamos en el hecho de que el sistema de infracciones administrativas sufría de una absurda incongruencia en la sanción de los comportamientos consistentes en el incumplimiento de las obligaciones de pagar los tributos: el sistema sancionador administrativo se orientaba a tutelar la fase de recaudación de las obligaciones tributarias, dejando desprotegida la fase de determinación o liquidación.

Al respecto conviene recordar que en materia tributaria se distingue entre una obligación que, si bien ha nacido, todavía no está determinada y, por lo tanto, no es exigible, y la obligación que, además de nacida, ya está determinada o liquidada y, por tanto, ya es exigible. La determinación, como se sabe, puede hacerse por el propio sujeto pasivo a través del mecanismo de la declaración con autoliquidación o, bien, a través de un procedimiento administrativo que siga la Administración cuando el sujeto pasivo o no declaró o declaró incorrectamente. Entonces se sigue un procedimiento para hacer una determinación de oficio que termina en una resolución administrativa, en la cual se establece que el contribuyente debió haber pagado una suma de dinero adicional en relación con la que había determinado en su declaración.

Una vez que una obligación tributaria es determinada, sea por el sujeto pasivo o por la propia Administración, entra en la fase de recaudación o cobro, pudiéndose pasar a la ejecución coactiva a través de la certificación de la deuda –que tiene efectos de un título ejecutivo– y el correspondiente proceso judicial ejecutivo.

El derecho sancionador tributario en los distintos países se ha ido decantando por un enfoque según el cual lo que realmente interesa sancionar son los incumplimientos en la fase determinativa, porque es ahí donde el sujeto pasivo, que está obligado a determinar la obligación tributaria y hacerlo correctamente, no lo hace, privándole a la Administración saber que nació una obligación tributaria, a menos que ésta despliegue sus escasos recursos fiscalizadores. Esa falta es lo que se debe sancionar; en cambio, cuando ya se dio la determinación, se afirma incluso que se podría prescindir de sancionar el no pago, pues ya para

ese momento la obligación tributaria se asimila a una obligación civil: ya se sabe cuánto es lo debido, se pueden embargar los bienes y pasar a un proceso ejecutivo como sucede con cualquier deudor común y corriente.<sup>[2]</sup>

De este modo, se ha propugnado por la consideración de los incumplimientos en cuanto al pago de obligaciones ya determinadas como verdaderos ilícitos civiles, no ilícitos punitivos, que deben tener su propio y específico medio de reparación: la recaudación en vía ejecutiva. Esta doctrina ha quedado consolidada, por ejemplo, en la propia literalidad del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria española, tras su reforma por la Ley 25/1995: al tipificar la infracción de omisión de ingresos, incluye como salvedad el que se trate de obligaciones respecto de las que proceda la aplicación de las normas relativas al inicio del período ejecutivo y sus consecuencias.

Frente a esta tendencia, ya en otro lugar <sup>[3]</sup> señalábamos cómo el ordenamiento tributario costarricense del 95 invertía completamente el esquema expuesto, en términos que conviene recordar aquí:

"Tomando lo anterior como marco de referencia, debemos decir que la configuración típica de la infracción de pago moroso que estudiamos se aparta radicalmente, a ese respecto, del tipo de omisión de ingresos español. Esta conclusión resulta de lo dispuesto en el artículo 40 CNPT: éste dispone, como ya hemos visto, que los intereses y los recargos se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse conforme a las leyes respectivas o al presente Código sólo en dos supuestos, a saber, cuando haya vinculación con contravención o delito, o cuando medie litigio temerario. En los demás supuestos, los intereses y los recargos de tributos derivados de resoluciones administrativas se pagarán sólo después del plazo de treinta días a partir de la notificación de la resolución firme a que se refiere el párrafo segundo de dicho artículo 40 CNPT."

"Como puede observarse, el artículo 40 contempla que los recargos-término que el propio artículo 76 CNPT utiliza al referirse a la sanción por la infracción que analizamos –son aplicables también en el caso de obligaciones ya determinadas, que no se pagan en tiempo. Más aun, es respecto de este tipo de obligaciones que la infracción de mora tiene mayor aplicación, dadas las restricciones que en la práctica representan los dos únicos supuestos en que se puede retrotraer la comisión de la infracción al momento en que debió haberse pagado el tributo, si desde entonces hubiese sido determinado correctamente."

"Podemos concluir, entonces, que nuestro legislador se ha concentrado en tutelar el procedimiento de recaudación más que el de determinación, en abierta contradicción con las opciones racionales que recomienda la doctrina y que han acogido los sistemas tributarios maduros."

La Ley 7900 corrige buena parte de estos problemas. Así, una orientación muy relevante de la nueva legislación es la reestructuración de los hechos ilícitos consistentes en incumplimientos de la obligación tributaria principal, es decir, la obligación de pagar sumas de dinero en concepto de tributo y más allá o en forma acumulativa con la obligación de pagar intereses. Esta nueva regulación se inspira en dos líneas básicas, que procedemos a exponer.

Por una parte, la nueva legislación intenta reservar la configuración como delito a los comportamientos más graves, de modo de ponerse a tono con la concepción moderna del Derecho Penal como solución de última instancia. Para ello, se concentra en dos figuras que consisten ambas en el incumplimiento de la obligación tributaria principal –la defraudación fiscal y la retención indebida de tributos–, dejando el incumplimiento de los llamados deberes formales para ser sancionados únicamente como infracción administrativa<sup>[4]</sup>. Asimismo, se establece un límite del monto evadido bajo el cual no hay delito: 200 salarios base.

Por otra parte, a nivel de las infracciones administrativas, se concede relevancia a la diferencia que echábamos en falta entre el incumplimiento de obligaciones que ya han sido determinadas, sea por resolución de la Administración Tributaria o sea por la autoliquidación del sujeto pasivo (a través de la declaración), y el incumplimiento de obligaciones no determinadas: aquellas que el sujeto pasivo no ha autoliquidado voluntariamente en su momento y cuya existencia es luego descubierta por la Administración a través del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras. Si bien respecto de las obligaciones ya determinadas no se opta por la solución de negarles su condición de ilícitos punitivos, si se establece una sanción más fuerte del incumplimiento del deber de determinar correctamente las obligaciones tributarias, reservando para las obligaciones determinadas el tradicional recargo de mora. Se llena así, a través del artículo 81 de la Ley, un vacío esencial que contenía nuestra legislación.

Sigue dándose un problema de proporcionalidad al no aplicar el sistema de reducción de sanciones a la sanción de mora, lo que genera que quien presenta una declaración tardía con impuesto a pagar, o rectifica la anterior determinando una suma de impuesto mayor, puede llegar a pagar hasta el 20%, mientras que al que le determinan un ajuste por no declarar con exactitud, puede obtener una reducción de la sanción de hasta el 55%, con lo cual terminaría siendo sancionado más benévolamente. Adicionalmente, no parece muy consistente que se aplique la sanción de mora a quien corrige una anterior autoliquidación y la sanción por inexactitud a quien le ajustan de oficio.

Asimismo, si comparamos el tratamiento de los incumplimientos del contribuyente versus los incumplimientos del sujeto pasivo colaborador de la recaudación, cuando éste ha retenido, percibido o cobrado y no ingresa, esta distinción es relevante a nivel del delito, pues el delito de defraudación exige un dolo calificado (artículo 92), mientras que al de no ingreso de sumas retenidas, percibidas o cobradas le basta el dolo simple; a nivel de infracciones administrativas, el no ingreso de lo retenido, percibido o cobrado, tras previo requerimiento, es causal de cierre de negocios, no así el no pago por el contribuyente puro. Estas distinciones van en sintonía con la idea de que es más grave el incumplimiento del sujeto recaudador que recauda y no ingresa que el del sujeto pasivo que soporta el impuesto en su propio patrimonio.

Puede echarse en falta una infracción contable consistente en no llevar la contabilidad según las Normas Internacionales de Información Financiera, pues el artículo 82 se limita a sancionar el no llevar los libros, no tenerlos legalizados, no exhibirlos, junto con los justificantes de las operaciones, el retraso mayor a tres meses.

Otro problema de proporcionalidad que existe es que, por la definición de "Administración Tributaria" en el artículo 69 CNPT, que luego retomaremos, se presenta el problema sistémico de no sanción como delito del comportamiento consistente en el disfrute indebido de beneficios fiscales, especialmente cuando el régimen es concedido por órganos ajenos al Ministerio de Hacienda. Puede sostenerse, en efecto, que las irregularidades beneficios fiscales no encuadran en la figura de la defraudación fiscal: por la definición restrictiva de "Administración Tributaria" contenida en el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para efectos del Título III, el tipo de la defraudación fiscal exige que el órgano engañado sea un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda. En el caso de beneficios que son concedidos por otros Ministerios distintos al Ministerio de Hacienda (zona franca, contratos forestales, contratos turísticos, etc.), su disfrute indebido podría quedar limitado a constituir una mera infracción administrativa, sancionada con un 75% del monto con que se afecta al Estado, lo cual atenta contra el principio de proporcionalidad objetiva.

En cuanto al segundo criterio, lo fundamental es la estructuración de las sanciones según un sistema de bandas y la previsión de **adecuados** criterios de graduación para orientar la aplicación de la sanción dentro de los extremos de las bandas. Al respecto señala **J.J. ZORNOZA**<sup>[5]</sup>:

"la regla de la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de sanciones. En efecto, es en este ámbito que ha sido objeto de regulación detallada

en el artículo 82 LGT y en el Real Decreto 2631/1985, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, donde el principio de proporcionalidad despliega todos sus efectos, determinando la consideración de la actividad de graduación de las sanciones como exquisitamente jurídica, sin que en ella exista discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al Juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la Ley."

Pues bien, puede decirse que el régimen de las **infracciones administrativas** carece de proporcionalidad, al no incluir un sistema de sanciones que incluya máximos y mínimos, con sus correspondientes criterios de graduación. Así, van a resultar fuertes para el pequeño contribuyente e indoloras para el gran contribuyente.

Este problema, en la anterior legislación, llevó a que el exceso de sanción de un pequeño contribuyente desembocara en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 79 b) del Título III derogado. En la actual legislación, quizá el resultado más notorio es la excesiva prudencia del legislador al fijar las sanciones de las infracciones administrativas de incumplimiento de deberes formales muy a la baja, con lo cual es previsible que el efecto sea el de ser indoloras para un contribuyente apenas mediano y, por supuesto, para el gran contribuyente.

Por último, podemos decir que el legislador ha acertado, siempre en relación con este principio, en asegurar el mantenimiento del poder intimidatorio de las sanciones consistentes en multas pecuniarias, a través del mecanismo de los salarios base. La Sala Constitucional, en su tantas veces citada resolución número 3929-95, basándose a su vez en lo resuelto en la sentencia número 2460-95, sostuvo al respecto:

"En normas como las cuestionadas en la consulta, lo que hace el legislador, al utilizar como parámetro de determinación de la cuantía un factor económico variable, es mantener los niveles de punición en los valores reales que según un criterio específico de política criminal adoptó el legislador en un determinado momento histórico, valores que por efecto de la inflación están destinados a cambiar numéricamente en forma casi constante. No obstante, eso no significa que la pena esté fijada por la norma en donde se establece dicho parámetro cambiante: en otras palabras, no estamos frente a un supuesto de integración de las normas consultantes en este aparte, primero, por cuanto las normas consultadas están completas, es decir, tanto la conducta considerada delictiva como la pena están fijadas expresamente en cada una de ellas, sin que sea necesario para su aplicación la remisión a otra de rango inferior, similar o superior, y segundo, lo que está fijado en la norma de presupuesto no es



la pena, como se confunde en la consulta, sino la equivalencia económica del parámetro, el cual también está determinado en la propia norma."

Además, esta adecuada satisfacción del principio de proporcionalidad se ha hecho sin demérito del principio de legalidad en materia penal, con base en el razonamiento expuesto en la citada sentencia.

---

[1] Así lo reconoce expresamente la Sala Constitucional en su resolución 3929-95.

[2] Como sostiene J.L. LOPEZ BERENGUER, "La infracción tributaria. Concepto, naturaleza, clases y consecuencias", Semana de Estudios de Derecho Financiero, IX, p. 211, nota 48, citado por I. SANCHEZ AYUSO, Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.p. 295-296, "Existen tres momentos claves en la vida de la obligación tributaria que la doctrina francesa (...) distingue perfectamente:

- A) La realización del hecho imponible
- B) El proceso de liquidación
- C) El proceso de cobro del impuesto (...)

En el tercer momento, las infracciones adquieren extraordinaria analogía con el incumplimiento de las obligaciones dinerarias del Derecho privado, tanto en la hipótesis de la mora, como en la del incumplimiento total y absoluto."

[3] A. TORREALBA, Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Centro de Estudios Tributarios-Mundo Gráfico, S.A., San José, 1997, p.p. 276 ss.

[4] Así, el incumplimiento de no suministrar información de terceros, por ejemplo, queda ahora sancionado como infracción administrativa en el artículo 83 de la Ley.

[5] El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Civitas, Madrid, 1992, p. 113.

## **Capítulo IV.- Disposiciones generales en torno a las infracciones administrativas**

### **Nota introductoria**

El Capítulo II, Sección Primera del Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios contiene unas cuantas disposiciones generales de referencia específica a las infracciones administrativas. Asimismo, la Sección Quinta del Título IV prevé específicamente el procedimiento para aplicar sanciones administrativas. Adicionalmente, encontramos el Reglamento sobre Cierre de Negocios establecido mediante Decreto No. 28926-H. Procedemos entonces al análisis de todas estas disposiciones, de aplicación general a los distintos tipos de infracción administrativa.

### **Concurso de infracciones**

La única norma en materia de concursos que encontramos en el nuevo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es la contenida en el artículo 73, que establece:

**"Concurrencia formal.** Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa."

Este artículo regula la hipótesis del llamado **concurso ideal o formal**: un mismo hecho lesiona más de un tipo, sin que uno de los tipos excluya al otro.

Antes de analizar esta norma, conviene recordar que los "concursos" en materia punitiva se suscitan cuando el o los comportamiento (s) ilícito (s) roza (n) con diversos tipos de ilícito. Así, encontramos diversos tipos de concurso<sup>[1]</sup>:

a. Concurso material o real: existe cuando hay varias acciones u omisiones independientes, realizadas por un mismo individuo, que deben ser juzgadas en un mismo proceso y que han provocado una pluralidad de lesiones jurídicas: A trata de incendiar una casa con una mano y con la otra dispara sobre la policía que trata de impedirsele.

b. Concurso ideal o formal: se produce cuando una sola acción (u omisión) lesiona varias disposiciones jurídicas (que no se excluyen entre sí) (concurso ideal heterogéneo: A pone una bomba y mata a B y causa lesiones a C) ó varias veces la misma disposición legal (concurso ideal homogéneo: A insulta a un auditorio, provocando injurias a varias personas).

c. Concurso aparente: se produce cuando una misma acción entra en varios tipos ilícitos, que protegen un mismo bien jurídico o que varias acciones penales entren en varios tipos penales que protegen distintos bienes jurídicos, pero relacionados entre sí de menor a mayor. Así, hay una sola lesión jurídica, por tanto, un sólo ilícito, excluyendo una disposición á la otra.

El artículo en comentario regula únicamente el concurso ideal de infracciones, sin que ello implique que, en esta materia, no sean aplicables las normas del Código Penal relativas a los otros tipos de concurso. Así, se dice que cuando hay concurso ideal, sólo se aplica el ilícito al que se le haya ligado una sanción más severa.

Puede observarse que esta norma trata los concursos formales de infracciones administrativas como si fueran concursos aparentes de normas. En efecto, recordemos que el llamado concurso ideal o formal, tal como lo define el propio Código Penal, se da cuando con una sola acción u omisión se violan diversas disposiciones legales que no se excluyen entre sí. En cambio, en el concurso aparente, sí se da esta exclusión, sea por especialidad, sea por consunción, lo que justifica que únicamente se sancione de acuerdo con el tipo prevalente. El hecho de que no se dé exclusión de un tipo por el otro en el concurso ideal es lo que, en material penal, lleva a una regla de penalización que permite agravar la pena aun respecto de la pena de la figura más gravemente penalizada, como es el caso de la regla del artículo 75 del Código Penal: *"Para el concurso ideal, el Juez aplicará la pena correspondiente al delito más grave **y aun podrá aumentarla.**"* El artículo 73 CNPT se separa claramente de la lógica de esta regla.

Un ejemplo de concurso formal podría ser el caso de que la Administración requiera a una empresa que informe sobre los pagos que realizó a un profesional en un período fiscal y la empresa se niega: se da un concurso ideal o formal homogéneo, al incurrirse en la infracción del artículo 83 CNPT (incumplimiento del suministro de información), que no distingue entre información sobre la propia situación e información sobre la situación de terceros. Así, con la misma omisión se violan dos deberes de información (sobre la propia situación de la empresa y sobre la situación del profesional), previstos en el mismo tipo. En ese sentido, la solución es aplicar una sola sanción, pues al ser iguales ninguna es más severa que la otra.

Por otra parte, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios carece, en cambio, de normas que regulen el llamado por la doctrina tributaria "concurso de infracciones" que, en términos penales, coincide con el llamado "concurso material".

La doctrina española define el concurso de infracciones como el que tiene lugar *"cuando el mismo autor comete varias de ellas, sean de la misma o de diversa clase."*<sup>[2]</sup>

Para efectos metodológicos, conviene tomar en cuenta el análisis desarrollado por la doctrina española, con el fin de valorar en qué medida pueda ser aplicable a la Ley costarricense.

Para **PEREZ ROYO**<sup>[3]</sup>, deben distinguirse distintos supuestos de concurso. Así, tenemos, en primer lugar, el *concurso homogéneo de infracciones graves de la misma naturaleza, que causen perjuicio económico directo a la Hacienda Pública*. En España, de acuerdo con la Ley General Tributaria de 1963, las llamadas infracciones graves son aquellas que implican incumplimientos de obligaciones tributarias materiales, sean éstas obligación tributaria principal o accesorias distintas de las sanciones. En la Ley actual 58/2003, las obligaciones que implican el incumplimiento de obligaciones tributarias materiales podrán ser leves, graves o muy graves, atendiendo a la cuantía evadida o a la utilización de medios fraudulentos. En la anterior legislación española estarían en el caso de infracciones de carácter material las de "omisión de ingresos tributarios" y de "disfrute ilícito de beneficios fiscales"; en la legislación actual, la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, el incumplimiento de presentar declaraciones tributarias correctas y completas objeto de posterior liquidación administrativa y la obtención indebida de devoluciones tributarias. En nuestro medio, infracciones administrativas de este tipo serían las de la morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria (artículo 80), la morosidad en el pago del tributo

autoliquidado (artículo 80 bis) y la falta de ingreso por omisión o inexactitud en las declaraciones autoliquidativas (artículo 81).

En tal caso, de concurso homogéneo de infracciones materiales que causen perjuicio económico, entiende **PEREZ ROYO** que no se plantea ningún problema: *"...se aplicarán tantas sanciones como infracciones resulten determinadas. Así sucederá, por ejemplo, en el caso de que la actuación inspectora descubra varias evasiones de cuota correspondientes al mismo (por diferentes ejercicios) o a distintos tributos."* <sup>[4]</sup>En nuestro caso, el ejemplo sería el de pago moroso en diferentes ejercicios en el impuesto sobre las utilidades de las empresas o el pago moroso en distintos tributos; o la inexactitud en distintos períodos o en relación con distintos impuestos.

Ahora, el profesor español nos plantea una salvedad respecto de un caso que también se suscita en nuestro medio. Dice al respecto **PEREZ ROYO**<sup>[5]</sup>:

"No obstante, hay algún supuesto en el que consideramos que no cabe aplicar este criterio. Se trata del caso en que un sujeto incumpla sucesivamente su deber de ingresar los pagos fraccionados en el IRPF y el de ingreso de la cuota resultante de la declaración anual. En dicha hipótesis, consideramos que la sanción por la primera infracción debe quedar subsumida o absorbida en la correspondiente a la segunda. De la misma forma que el perjuicio económico derivado de la omisión de los pagos fraccionados queda englobado en la falta de pago de la cuota anual..."

Profundizando en esta hipótesis, **J. APARICIO y otros**<sup>[6]</sup>, sostienen:

"Sobre la falta de ingreso de pagos fraccionados o a cuenta relativos al IRPF o al IS, creemos que sólo implica evasión si no se realiza el ingreso definitivo. Si éste se realiza, el sujeto pasivo incurre sólo en un retraso o cumplimiento tardío, no en perjuicio económico, lo que es compensable con el interés de demora. Si se omiten los dos (pago a cuenta e ingreso definitivo), la solución literal sería considerar tantas infracciones como ingresos incumplidos. No obstante, la lógica impone entender que la definitiva, por consunción, engloba a las demás, pues de lo contrario se castigaría dos veces un mismo perjuicio económico."

Cabe plantearse si esta solución podría aplicarse al caso de la relación entre los llamados "pagos parciales" previstos en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (7092) para efectos del impuesto a la utilidades de las empresas y el pago de la cuota tributaria de ese impuesto.

Como antecedente, cabe traer a colación un pronunciamiento de la Dirección General de la Tributación Directa realizado antes de la entrada en vigencia del nuevo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que, sin embargo, mantiene su vigencia. Se trata del Oficio No. 1519 de 16 de noviembre de 1994 en que se dijo:

"Desde la óptica doctrinal, partiendo de que los pagos parciales son obligaciones de naturaleza autónoma, distintos de la obligación tributaria a cuya cuenta se imputa su importe, debemos concluir que los recargos pagados por la cancelación morosa de los anticipos a cuenta no deben generar saldo a favor en la cuenta corriente del contribuyente, pues nacieron como consecuencia del incumplimiento de una obligación legal por parte del contribuyente.

(...) Además, el contribuyente cuenta con la posibilidad de solicitar la rectificación de los pagos parciales, cuando se prevean pérdidas para el período fiscal de que se trate, de conformidad con el párrafo final del artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, la realidad práctica de los pagos parciales, choca contra su esencia jurídica, lo cual degenera en una serie de absurdos y de posibles injusticia, que impiden la correcta aplicación de dicho instituto. Por ejemplo, téoricamente es posible retener lo pagado por concepto de recargos derivados del pago moroso de los pagos parciales, siempre que el contribuyente hubiera procedido a su cancelación -aunque sea morosa-; lo mismo no sucedería si el contribuyente no hubiera cancelado del todo, pues aunque la posibilidad de cobrar los recargos subsiste, no es recomendable gestionar su cobro en la vía judicial, pues también en este supuesto podríamos caer en el absurdo de cobrar judicialmente los recargos, teniendo al mismo tiempo que desistir del cobro del principal, en el caso de que al final del período el contribuyente declarara que no se generó impuesto o que tuvo pérdidas.

En consecuencia, dados los inconvenientes prácticos a que nos hemos referido, y no obstante ser posible desde el punto de vista teórico, esta Dirección no considera recomendable retener lo pagado por concepto de recargos, sino que debe acreditársele en concepto de saldo a favor del contribuyente."

Esta resolución, vista a la luz de la práctica seguida por la propia Administración, contempla dos hipótesis diferentes. La primera es la de un sujeto pasivo que hacía un pago parcial tardíamente y, según el régimen anterior, automáticamente le computaban el recargo de mora, cuyo pago también realizaba. Luego, al hacer la declaración anual, el contribuyente determinaba un impuesto de 0 por haber existido pérdida de operación. En tal caso el monto pagado por mora, además del principal del pago parcial, se acreditaban a su favor. En el fondo, lo que se buscaba

con esta solución es igualar el tratamiento de un sujeto en la hipótesis descrita respecto de aquel que, en forma previsora, solicitó, de conformidad con el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se le rebajara el monto del pago parcial, por ser previsible una pérdida de operación. En tal caso, no habría existido obligación de hacer los pagos parciales; en el caso de nuestro ejemplo, en que ya se comprobó la existencia de una pérdida, sería ilógico entonces obligarle a pagar el recargo respectivo sobre una obligación provisional que ya se convirtió en crédito a favor del contribuyente.

La segunda hipótesis es la del sujeto pasivo que, igualmente, hacía tardíamente el pago parcial y se le imputaba un recargo. Sin embargo, en este caso, el sujeto declaraba y determinaba una suma de impuesto a su cargo, al final del período. Ante esta situación, al contribuyente no se le acreditaba a su favor el monto del recargo -como sí se le acreditaba el monto del pago parcial. En esta hipótesis, vemos que la Administración sí mantenía la tesis teórica de la autonomía de la obligación de pago parcial.

En principio, si acogiéramos la solución española, tendríamos que decir que, en caso de que alguien se atrase en el pago de los pagos parciales y también se atrase en el pago de la obligación principal, sólo cabría aplicarle el recargo de mora por este último retraso. Sin embargo, debemos apreciar una diferencia importante. En el caso de la omisión de pago de tributos española, ésta se aplica por el perjuicio económico causado por el no ingreso de una suma, sin atender al tiempo transcurrido. La sanción es de un porcentaje de la suma no ingresada. Esto da pie para decir que el perjuicio económico es uno sólo al no realizar primero el pago parcial y no realizar luego el pago de la obligación tributaria principal. En nuestro caso, como la sanción está ligada al transcurso del tiempo, es claro que, si bien el perjuicio económico es uno, su sanción depende del tiempo transcurrido. De este modo, la solución podría orientarse a aplicar el recargo por el tiempo transcurrido desde que debió hacerse el pago parcial, pero sin acumular recargos por ambos conceptos.

En la posición descrita de nuestra Administración, tenemos que si el pago parcial se convierte en crédito a favor del contribuyente por no haber existido obligación principal suficiente, se entiende que no se ha producido infracción por pago tardío. Esta posición no se refiere específicamente a un problema de concurso, sino de considerar el tipo, cuando de pagos parciales se trate, como condicionado a la existencia o no de obligación tributaria principal. En cambio, sí puede plantearse un problema de concurso cuando el contribuyente incurre en pago tardío tanto de la obligación principal como del pago parcial. En tal caso, la Administración sí aplicaría, según la resolución administrativa expuesta, ambas sanciones. Desde nuestra perspectiva, habría que aplicar sólo una

sanción, pero retrotrayendo el pago del recargo al momento en que debió hacerse el pago parcial.

El problema para acoger esta interpretación, basada en la doctrina española, es la ausencia en nuestro ordenamiento de una norma específica para los concursos materiales de infracciones en materia tributaria, lo que pareciera obligar a acudir a la norma del Código Penal que regula la penalidad de este tipo de concursos y que, en síntesis, implica la acumulación de sanciones, con algún límite.<sup>[7]</sup>

Asimismo, se presenta, al igual que sucedía en el caso de los intereses, según hemos visto en el Tomo I de esta obra, la duda de si la infracción de mora aplica para los pagos parciales, visto que los artículos 80 y 80 bis se refieren a la mora en el pago de "tributos", concepto distinto del de "pago a cuenta". Sin perjuicio de que más adelante retomemos esta discusión, es lo cierto que el artículo 93 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación parte de la tesis de que aplica la sanción de mora al establecer que

"si el contribuyente no ha efectuado los pagos parciales en el impuesto sobre la renta o en otro tributo que prevea este tipo de obligación, estando obligado a ello, y realiza un pago único por el valor total liquidado por el correspondiente período, este pago deberá imputarse primero a las sanciones de mora relacionadas con los pagos parciales que se encuentren ya determinadas en firme en vía administrativa o mediante autoliquidación, luego a los intereses y por último a la obligación tributaria principal. Para los efectos de esta norma, deberán tomarse en cuenta las multas e intereses respecto de la totalidad de los pagos parciales, aunque su suma fuere mayor que la obligación tributaria principal finalmente autoliquidada por el sujeto pasivo.

Esta norma parece recoger la solución jurisprudencialmente acogida en cuanto a que si hay monto de impuesto que pagar, entonces aplica la sanción por el no pago o pago tardío a la obligación de hacer un pago a cuenta o parcial. Así, la multa de mora debe calcularse sobre el monto total del pago parcial, independientemente de que la obligación principal sea inferior a la suma de los pagos parciales. En consecuencia, en caso de pago tardío de la obligación principal, se daría una acumulación de sanciones. Nada dice la norma en cuanto a la situación en que al final no existiera obligación tributaria que pagar, en cuyo caso podría sostenerse la tesis administrativa expuesta de que no cabe aplicar multa por el atraso en el pago parcial, lo que encontraría fundamento en la ausencia de antijuricidad por no lesión del bien jurídico tutelado.

En segundo lugar, señala la doctrina española el caso de concurso de infracciones graves con perjuicio económico directo y sin perjuicio económico directo.<sup>[8]</sup> El ejemplo típico, en el ordenamiento español de la

LGT de 1963, es el del concurso de una infracción de omisión de ingreso o de disfrute indebido de beneficios fiscales, o, en el régimen actual las de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, el incumplimiento de presentar declaraciones tributarias correctas y completas objeto de posterior liquidación administrativa y la obtención indebida de devoluciones tributarias (figuras que suponen la causación de un perjuicio económico) con una infracción de acreditación de partidas negativas o créditos tributarios aparentes (que constituye un comportamiento preparatorio del perjuicio económico a causar con la omisión de ingresos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en un período futuro). Es decir, se trata de deducciones que no implican en el período en que se declaran una reducción del monto a pagar en ese período pero que, por su potencialidad de ser aplicadas o compensadas en un período **posterior**, podrían llegar a provocar un perjuicio fiscal futuro. Esta hipótesis tiene una solución expresa en el ordenamiento español<sup>[9]</sup> y consiste, como explica **PEREZ ROYO**<sup>[10]</sup>, en lo siguiente:

"en el caso de que la compensación o deducción de una partida improcedentemente acreditada dé lugar a una omisión de ingreso o a la obtención de una devolución indebida, habrá que proceder a calcular la parte proporcional que en el perjuicio económico derivado de la infracción sustancial se deriva de la compensación o deducción indebida. A partir de dicha "parte proporcional" se obtendrá la de la sanción correspondiente a la misma. Del importe de dicha sanción (hasta el límite de la mencionada parte proporcional) se deducirá el de la multa correspondiente a la acreditación de deducción improcedente."

Este régimen previsto en la legislación anterior ha sido conservado en la actual LGT, tal como resulta del artículo 195, según el cual las sanciones impuestas de acuerdo con este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

De este modo, nótese que se aplica la sanción por la deducción improcedente; luego, al calcular la multa por la omisión de ingreso en un período posterior, se aísla el ingreso omitido a causa de la deducción improcedente como porcentaje del ingreso total omitido; ese porcentaje se le aplica al total de la sanción por omisión de ingreso; al monto resultante se le deduce el monto de la sanción por deducción improcedente. Esta última sanción es un mínimo, pues si el monto de la sanción por la omisión de ingreso es menor que el monto por la deducción improcedente, se aplica este último.



La regla española expuesta está diseñada para resolver un verdadero concurso material: no se acumulan las sanciones pura y simplemente, sino que se deduce de la sanción por la infracción que causa perjuicio económico el monto de la sanción por la infracción que no causa perjuicio económico, quedando éste como un mínimo para sancionar ambas conductas.

En nuestro ordenamiento, la situación luce claramente diferente pues no hay ningún caso de infracción material que no causa perjuicio económico.

En tercer lugar, debemos tomar en cuenta la hipótesis de concurso de infracciones materiales con infracciones formales. La doctrina española se ha pronunciado en torno a la siguiente distinción: cuando la infracción formal (o simple, en la nomenclatura de la LGT de 1963) no aparece conectada con una infracción material o grave posterior o concurrente, debe regir un criterio de acumulación de sanciones; cuando la violación del deber formal en que consiste la infracción simple aparece como un acto preparatorio de la infracción material o grave o como una maniobra para evitar su determinación, estaríamos ante una hipótesis de lo que la doctrina penal llama "concurso impropio" (concurso aparente, en la terminología penal utilizada en Costa Rica), a ser solucionado en base al principio de consunción, considerando que la sanción por infracción formal queda subsumida en la correspondiente a la infracción grave.<sup>[11]</sup>

Esta solución es de perfecta aplicación a nuestro ordenamiento, lo que implica que, en la segunda hipótesis descrita, no cabe la aplicación de la norma del artículo 73 CNPT, prevista, como hemos insistido ya, para el concurso **formal** y no para el concurso aparente de normas. Así, por ejemplo, si un contribuyente omite declarar y luego le determinan de oficio un monto a pagar, podemos decir que hay un concurso aparente entre la infracción del artículo 79 CNPT (omisión de declaración) y la del artículo 81 (omisión o inexactitud en el monto a autoliquidar mediante declaración), al considerarse preparatoria la omisión de declaración del no ingreso de la deuda tributaria, de modo que el comportamiento descrito en el artículo 79 queda subsumido en la infracción del artículo 81, aplicándose únicamente la sanción prevista para ésta.

De último, considerar el caso de concurso entre infracciones formales. La doctrina española llega a una conclusión simple al respecto: deberán aplicarse tantas sanciones como infracciones se hayan cometido.<sup>[12]</sup> Solución que, en nuestro caso, habría de ser matizada en el sentido de que sería aplicable, por un criterio de subsidiariedad, la norma prevista en el artículo 76 del Código Penal para el concurso material.

---

<sup>[1]</sup>Acudimos para esta explicación a la excelente obra de F. CASTILLO, El concurso de delitos en el Derecho Penal Costarricense, Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, Imprenta Lehmann, San José, 1981, p.p. 26 ss, 57 ss., 72 ss.

<sup>[2]</sup> Cfr. Notas de Derecho Financiero, Seminario de la Universidad de Madrid, 1968, p. 393, retomada en una de las primeras y más clásicas obras de análisis del régimen de infracciones y sanciones tributarias introducidos en 1985 en la Ley General Tributaria española: F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 402.

<sup>[3]</sup> Op. cit., p. 403, seguido por C. PEREZ DE AYALA, Temas de Derecho Financiero, 2a. edic., Universidad Complutense de Madrid, 1990, p. 615; J. APARICIO PEREZ, A. BAENA, L. GARCIA DE LA MORA, M.A. MARTINEZ LAGO, Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica, Ed. Lex Nova, S.A., Valladolid, 1991, p. 86.

<sup>[4]</sup> Op. cit., p. 403.

<sup>[5]</sup> Ibid., p. 403.

<sup>[6]</sup> Op. cit., p. 60

<sup>[7]</sup> Dice el artículo 76 del Código Penal: "Para el concurso material se aplicarán las penas correspondientes a todos los delitos cometidos, no pudiendo exceder del triple de la mayor y en ningún caso de veinticinco años de prisión.

El Juez podrá aplicar la pena que corresponda a cada hecho punible, siempre que esto fuere más favorable al reo".

<sup>[8]</sup> Cfr. PEREZ ROYO, Op. cit., p.p. 403 ss.; C. PEREZ DE AYALA, Op. cit, p. 615; A. APARICIO Y OTROS, Op. cit., p. 86.

<sup>[9]</sup> Artículo 17,1 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (B.O.E. de 18 de enero de 1986), sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

<sup>[10]</sup> Op. cit., p. 405.

<sup>[11]</sup> Cfr. PEREZ ROYO, Op. cit., p. 406.

<sup>[12]</sup> Cfr. PEREZ ROYO, Op. cit., p. 407; C. PEREZ DE AYALA, Op. cit., p. 615.

## **Sanción de las infracciones administrativas**

### **1. Los tipos de sanción: multa y cierre de negocios**

El artículo 65 CNPT prevé dos tipos de sanción para las infracciones administrativas: multas y cierre de negocios.

En cuanto a las multas, cabe distinguir según que se trate de incumplimientos de obligaciones tributarias materiales o de deberes formales. En el primer caso, la multa se fija como un porcentaje de los importes de obligación tributaria respecto de los cuales se da un incumplimiento; en el segundo caso, se trata de montos fijos de sanción expresados en salarios base, sin la previsión de un sistema de bandas, con mínimos y máximos.

La sanción de cierre viene prevista en **días hábiles**, esto es, en días laborables, en una cantidad única de **cinco días**, a diferencia del régimen anterior a la Ley 7900, incorporado por la Ley de Justicia Tributaria de 1995, al reformar el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, que era de 15 días.

En el caso del impuesto sobre la renta, la aplicación de esta sanción plantea algunas dudas interpretativas. Esto es así por el carácter **cedular** de esa Ley, que contiene no **un** impuesto sobre la renta sino **un conjunto de impuestos sobre la renta**. Entonces se plantea la duda de si el cierre de negocios sería aplicable a todos los impuestos sobre la renta o sólo a alguno o algunos.

La clave para resolver este problema, a mi juicio, radica en distinguir aquellas rentas que se obtienen a través de un establecimiento de las que

se obtienen sin que medie dicho establecimiento. Por la propia naturaleza de la sanción de cierre, ésta sólo se podría aplicar en el primer caso. De ahí que, entre los distintos impuestos sobre la renta, el candidato natural ha de ser el impuesto sobre las utilidades (artículos 1 y siguientes de la Ley 7092), que es un impuesto que grava las actividades profesionales y empresariales que se desarrollan en forma autónoma, a través de establecimientos permanentes.

Sin embargo, aun con esta aclaración, subsisten dudas en relación con aquellos impuestos sobre la renta caracterizados por ser recaudados a través del mecanismo de la sustitución con retención (agente de retención). Ello sucede en impuestos tales como el que grava los dividendos y rentas análogas (impuesto sobre la renta disponible, regulado en los artículos 16 y siguientes de la Ley 7092), el que grava los salarios y pensiones (impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión, regulado en los artículos 32 y siguientes de la Ley 7092), el impuesto que grava los intereses provenientes de operaciones orientadas a captar recursos del mercado financiero (artículo 23, Ley 7092), el impuesto que grava la renta de fuente costarricense obtenida por no domiciliados (impuesto sobre las remesas al exterior, regulado en los artículos 52 y siguientes de la Ley 7092).

En tales impuestos, el establecimiento a cerrar es el del agente de retención o sustituto. De hecho, entre los propios tipos de infracción que dan lugar al cierre se incluye el no ingreso de las sumas que hubieren retenido o percibido (artículo 86 CNPT), con lo que se está previendo el cierre del negocio del agente de retención o percepción. Estos agentes, por lo demás, son *sujetos pasivos* al tenor del mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios<sup>[1]</sup>.

---

<sup>[1]</sup>Cfr. Título II, Capítulo III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, titulado "Sujeto pasivo", dentro del cual se encuadra la figura del agente de retención y percepción (artículo 23)

## **2. Los responsables de la sanción tributaria**

En cuanto al aspecto del destinatario de la sanción, se suscita el problema de cómo deben aplicarse las sanciones de las que responden, simultáneamente, los representantes, directores, agentes, funcionarios o empleados, por una parte, y la persona jurídica, por otra. Es decir, nos lleva al problema "de la determinación del círculo de personas afectadas por la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias."<sup>[1]</sup>

La Ley General Tributaria de 1963, preveía un sistema de responsabilidad solidaria<sup>[2]</sup> en la totalidad de las obligaciones tributarias, incluyendo la sanción pecuniaria, para el caso de los partícipes. Y, para el caso de los

administradores, establecía una responsabilidad subsidiaria en las sanciones por infracciones simples (formales) y en la totalidad de la deuda tributaria, incluyendo la sanción, para el caso de infracciones graves (materiales).

"En estos casos -explica **J.J. FERREIRO**<sup>[3]</sup>, el responsable solidario o subsidiario responde por un acto ilícito propio a él imputable. Su responsabilidad deriva de una sanción, que debe ser impuesta por la Ley como todas las sanciones. Deriva de una actuación antijurídica a él imputable. El principio de personalidad de la pena se sigue en estos casos con fidelidad."

La Ley 58/2003 establece un régimen de responsabilidad solidaria en el caso de concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria (artículo 181,3 LGT, 58/2003). Asimismo, los supuestos de solidaridad y de subsidiariedad previstos en los artículos 42 y 43 LGT para la obligación tributaria principal se extienden también para las sanciones, lo que da como resultado que *"la responsabilidad que se predica no siempre es la derivada de una conducta que motiva la infracción (lo que sí ocurre en el caso del art. 42.1a), sino que en muchos casos se trata de una garantía, a favor de la Administración, del pago de las sanciones."*<sup>[4]</sup>

El Proyecto de segunda versión preparado por el Poder Ejecutivo en el contexto de la discusión de lo que fue luego la Ley de Justicia Tributaria, de repetida referencia, acogía, en su artículo 85, una solución diversa: los partícipes responderían **separadamente de las sanciones a las infracciones tributarias, pudiendo ser la sanción reducida hasta en la mitad, de acuerdo con el grado de participación**. De acuerdo con el artículo 86, la misma norma se aplicaría a los directores y órganos de personas jurídicas y entes colectivos y representantes de personas físicas. Esta solución se apoyaba en sólidas críticas dirigidas contra el sistema de responsabilidad solidaria o subsidiaria de la legislación española, así como en la tendencia de otras legislaciones europeas, como la alemana, en que se establece un régimen de pluralidad de infractores y partícipes en las infracciones. Aparte de no congeniar la responsabilidad solidaria o subsidiaria con el carácter punitivo y aflictivo de las sanciones, se considera a este modelo "un incentivo para las prácticas asociativas en el terreno de las infracciones administrativas"<sup>[5]</sup>

La Ley de Justicia Tributaria, al reformar el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, acogió un sistema diverso: como las personas jurídicas no son sujetos activos de infracción, la sanción recae, en vía principal, sobre el representante o funcionario que cometió la infracción. Luego, en vía solidaria, responde la persona jurídica.

Para determinar el alcance de esta "solidaridad", habría que acudir al régimen establecido en el artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para las obligaciones tributarias solidarias en general. De acuerdo con éste, el monto de la sanción podría ser exigido total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo y el pago efectuado por uno de los deudores liberaría a los demás. Asimismo, en la relación privada entre el representante o funcionario y la persona jurídica, la obligación por la sanción se dividiría entre ellos en partes iguales. Es decir, la persona jurídica podría "compartir" la multa con su funcionario o representante.

La Ley 7900, como ya habíamos adelantado, establece un régimen de completa separación de sanciones, tal como deriva del artículo 72 CNPT, en que se prevé la autoría de las personas jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica sin necesidad de demostrar quien en concreto en la organización faltó al deber de cuidado, pero sin perjuicio de determinar las responsabilidades individuales. A diferencia de la propuesta del Proyecto de segunda versión del año 1995, no se prevé posibilidad de reducción de alguna de las sanciones. Así, la Administración tendría dos opciones: sancionar a las personas físicas involucradas y a la persona jurídica por separado, o sancionar sólo a la persona jurídica, sin individualizar responsabilidades de personas físicas. En la práctica hasta ahora, la Administración se ha autolimitado a seguir esta segunda opción.

---

[1] J.J. ZORNOZA, Op. cit., p. 191.

[2] En su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, el Tribunal Constitucional sostuvo que "...debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico."

[3] Curso de Derecho Financiero español, Marcial Pons, 14 edición, 1992, p. 458.

[4] A. MANTERO SÁENZ y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ (coordinadores). Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios, comentario de C. CASANOVA CABALLERO, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2005, p. 819.

[5] Ver al respecto J.J. ZORNOZA, Op. cit., p. 192.

### **3. Intereses**

La norma del artículo 72 CNPT anterior a la Ley 7900 establecía de manera explícita un principio que hoy debemos considerar implícito, a saber, el de que la aplicación de las sanciones administrativas es independiente del pago de interés que se estipula en el artículo 57 CNPT.

Esta norma no hacía sino reconocer didácticamente la distinta naturaleza entre las sanciones y el pago de intereses: las primeras tienen carácter punitivo, intimidatorio; las segundas tienen carácter indemnizatorio. La

propia jurisprudencia de la Sala Constitucional se ha encargado de consolidar esta distinción. Así, se dijo en el Voto No. 936-94:

"...la obligación del pago de intereses a cargo del contribuyente, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, hasta tanto no se verifique la cancelación de la obligación tributaria determinada, esto no lo es como sanción por la comisión de algún ilícito tributario, sino como restitución, por parte del deudor, del lucro o rentas del capital que hubiera recibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiere sido satisfecho en el momento que marca la ley, sea oportunamente...no implica un doble castigo -habida cuenta de su naturaleza diversa - por el ilícito tributario cometido, como se acusa, motivo por el cual no se puede estimar quebrantado el principio constitucional del "Non bis in ídem" contemplado en el artículo 42 de la Carta Maga y la acción resulta improcedente."

No quedaba claro en la norma del antiguo artículo 72 CNPT si se estaba limitando a proclamar la convivencia pacífica entre los intereses cobrados sobre la obligación tributaria **principal** y la sanción por el incumplimiento de esa misma obligación tributaria **principal**, o si está estableciendo que la misma sanción, cuando consiste en multa pecuniaria, genera sus **propios** intereses. La conclusión tendría que ser negativa en cuanto que también imponía intereses sobre sanciones, pues el artículo 57 CNPT claramente se refiere a la obligación de pagar intereses sobre el **tributo adeudado**. El Proyecto del Poder Ejecutivo, en su segunda versión, contemplaba, en cambio, la norma de su artículo 90, de diáfana claridad: "Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código, a partir de los tres días hábiles siguientes desde la firmeza de la resolución que las fije."

La Ley 7900 pone fin a esta carencia al disponer en su artículo 75 que las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses citados en el artículo 57 de este Código, a partir de los 3 días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fije.

#### **4. Extinción de las sanciones administrativas:**

El artículo 74 CNPT hace alusión a uno de los medios de extinción de las sanciones administrativas: la prescripción. En un alarde de pobreza sistemática, la Ley obvia cualquier referencia a **otros** medios de extinción de la obligación por sanción.<sup>[1]</sup>

De ahí que habrá que remitirse a las normas del Código Penal sobre la extinción de la acción penal y de la pena (artículo 80 del Código Penal).

Dos son los medios de extinción de las sanciones que tienen regulación específica en el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios: la

prescripción, en el mencionado artículo 74 CNPT; la condonación, en el artículo 50 CNPT.

En cuanto a la prescripción, el artículo 74 tuvo la virtud inicial de uniformar el plazo con el establecido para las obligaciones tributarias principal e intereses en el artículo 51 CNPT en su redacción anterior a la Ley de Eficiencia y Simplificación Tributaria del año 2001: cuatro años. Sin embargo, al reformarse dicho artículo por esta Ley, no se reformó el que nos ocupa, generándose la incongruencia de que la obligación tributaria principal podría estar prescrita, no así la sanción.

Este plazo se cuenta a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción y se refiere tanto a la acción para determinar la existencia de una sanción como al derecho de hacer efectivo el pago de una sanción ya determinada.

La prescripción se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen, lo cual no es sino el traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 150 CNPT y sobre el cual volveremos. Ahora, contra el principio general recogido en el artículo 53 CNPT de que la prescripción empieza a correr nuevamente a partir de que se da el evento interruptor de la prescripción, el artículo 74 CNPT señala que el nuevo término comienza a correr a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme. Como habíamos estudiado al analizar la norma del artículo 54 CNPT, en que se establece una interrupción especial del término de la prescripción en los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria, consideramos que se da aquí un claro vicio de inconstitucionalidad, pues una vez notificado el traslado de cargos sancionatorio, el procedimiento puede durar indefinidamente sin que corra un solo día de prescripción, con evidente violación del principio constitucional de seguridad jurídica que está a la vez del instituto de la prescripción. No obstante, como vimos, la Sala Constitucional, en su Voto 2008-13850 de las 14 horas con 37 minutos del 17 de setiembre de 2008, no redactado al escribir estas líneas, en relación con el mencionado artículo 54 CNPT *"los inconvenientes que se exponen no se derivan necesariamente de la norma impugnada, sino de la ineficiencia de la administración de modo que la solución no radica en anular una norma, sino en obligar a la Administración en cada caso concreto a ajustarse a éstas."*

Con este argumento, la Sala está introduciendo, implícitamente al menos, el principio de que, en materia tributaria, a diferencia de otras materias, la prescripción no es una institución de rango constitucional, lo que equivale a decir que si el legislador decidiera eliminar toda forma de extinción por prescripción de las obligaciones tributarias, incluyendo las

sanciones, no incurriría en inconstitucionalidad alguna. Seguramente que la Sala no aceptaría la constitucionalidad de una tal derogatoria en materia civil o comercial, siendo que reiteradamente ha encontrado el fundamento de la prescripción en un principio constitucional, a saber, el de la seguridad jurídica. Sin embargo, insistimos, sí la está aceptando en materia de prescripción tributaria. En efecto, como es bien conocido, la solución para evitar la inseguridad jurídica propia del instituto de la prescripción es la de sancionar la inactividad del **acreedor**, no la del deudor. De este modo, el deudor, permaneciendo pasivo, puede aspirar a que la solución de la incertidumbre sobre si el acreedor le cobrará la deuda sea que ésta se extinga por el transcurso del tiempo y la inactividad de dicho acreedor. Si, en cambio, la Sala Constitucional considera que la solución a la situación de inactividad administrativa es que el deudor proactivamente active los mecanismos para obligar a la Administración a resolver su situación jurídica, esto no es otra cosa que la negación de la institución misma de la prescripción en materia tributaria. Tratándose en el caso que analizamos de la prescripción de la acción sancionadora de la Administración, una aplicación automática de la jurisprudencia constitucional citada tiene efectos todavía más dramáticos: al obligar "imputado" a exigir la actividad del órgano acusador se viola el principio del Derecho Penal según el cual es el Estado el que tiene la carga de la acción penal.

Finalmente, el párrafo final del artículo 74 introduce una causal de suspensión de la prescripción de la acción para aplicar sanciones, cual es la interposición de la denuncia de presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, establecidos en los artículos 92 y 93 CNPT, hasta que se dé por terminado dicho proceso. Como se sabe, la suspensión de la prescripción, a diferencia de la interrupción, tiene por efecto que el tiempo transcurrido con anterioridad al evento de suspensión no queda cancelado o eliminado, sino que debe ser tomado en cuenta una vez que se reanude el cómputo de la prescripción al darse el evento que levanta la suspensión, en este caso, al darse por terminado el proceso penal.

En cuanto a la condonación, el artículo 50 CNPT establece que las obligaciones accesorias como intereses, recargos y multas sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley. Por su parte, el artículo 110 RGGFRT dispone:

"Condonación. Las deudas por tributos solo pueden ser condonadas por ley.



Las obligaciones accesorias, bien sea que se trate de intereses, recargos o multas, podrán ser condonadas mediante resolución administrativa, con las formalidades y bajo las condiciones que establezca la ley.

No obstante lo anterior, procederá la condonación de obligaciones accesorias mediante resolución administrativa, cuando se demuestre que éstas, tuvieron por causa un error imputable a la Administración Tributaria.

Corresponderá a la Dirección General de Tributación, realizar los estudios pertinentes para recomendar la condonación de recargos, multas e intereses solicitados por el contribuyente, la cual será decidida por la Dirección General de Hacienda."

Como puede verse, si bien el propio Código no establece directamente formalidades o condiciones para que se dé la condonación, puede entenderse que tales formalidades y condiciones son las requeridas por el propio Código para la "resolución administrativa", las cuales se encuentran establecidas en el artículo 147 CNPT, si bien para la resolución determinativa, de aplicación analógica a otras formas de resolución. De este modo, puede concluirse que la condonación es aplicable con base en la normativa vigente, según un procedimiento en que la Dirección General de Tributación debe recomendar a la Dirección General de Hacienda, que es la que emite la resolución administrativa de condonación. No obstante, esta modalidad de extinción de las sanciones ha tenido poca o nula aplicación práctica.

Tratándose de situaciones en que la Administración induce a error al contribuyente, la Procuraduría General de la República ha entendido que más que estar ante una hipótesis que amerite una condonación de la multa, estamos ante una causa eximente de responsabilidad, tal como deriva del Dictamen C-129-2008:

"Siendo así, el punto a resolver de acuerdo a la hipótesis planteada, no es si procede la condonación de las multas o recargos cuando medie error de la administración, sino más bien si la administración debe sancionar a aquellos contribuyentes que incurran en alguna infracción administrativa como consecuencia del error a que lo indujo en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios."

---

[1] Por contra, el Proyecto del Ejecutivo, segunda versión, contenía esta norma:

"Artículo 88.-Extinción de las sanciones. La acción para imponer sanciones por infracciones tributarias y de la sanción ya impuesta se extingue por:

1) Pago o cumplimiento de la sanción.

2) Prescripción.

3) Muerte de los sujetos infractores, sin que esto importe la extinción de la sanción para los coautores, cómplices sujetos infractores...

4) Amnistía o remisión dispuesta por ley."

## **5. Reducción de sanciones**

El artículo regula el sistema de reducción de sanciones que introduce la nueva Ley con el objetivo de permitir algunos elementos para graduar la sanción.

En el fallo 190-2006 de las 15:40 horas del 30 de mayo del 2006, el Tribunal Fiscal Administrativo hizo una amplia exposición sobre la finalidad del instituto jurídico de la reducción de sanciones prevista en el artículo 88 CNPT. Dijo el fallo citado:

"Este Tribunal en este orden de ideas, estima que la disposición contenida en el artículo 88 citado, tiene como fundamento, favorecer a los contribuyentes el cumplimiento voluntario tanto de los deberes materiales como formales y en ese sentido se dispone que, si el contribuyente dentro de las previsiones de la ley, voluntariamente regulariza su situación tributaria, ipso facto se hace acreedor al beneficio de una reducción significativa de acuerdo al momento procesal en que ello se materialice, independientemente de que se realice o no el pago de la obligación tributaria en caso de aplicación de la multa prevista en el artículo 81, puesto que en el caso de regularización por el sujeto pasivo, una vez iniciado un procedimiento determinativo, es con el objeto de que se obtenga un acto administrativo ejecutivo a favor del fisco, en otras palabras; la «mens legislatoris» es la de favorecer la obtención de un acto determinativo que fije el an y quantum de la obligación tributaria, con la iniciativa y participación del contribuyente y evitarse de esta manera, todos los tramites del procedimiento tributario, con el necesario dictado y comunicación del traslado de cargos a que se refiere el artículo 144 del código y demás actos ulteriores que debidamente concatenados e hilvanados unos con otros, desencadenan en el acto determinativo, el cual podrá ser impugnado formal y oportunamente por el contribuyente para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual con su intervención agota la vía administrativa. Precisamente todo estos trámites, fue lo que quiso evitarse el promover la reducción de la sanción con la sola regularización o aceptación de los cargos de parte del contribuyente".

Así, en primer lugar, se le da relevancia al instituto del cumplimiento espontáneo fuera de plazo, que se caracteriza por disponer un tratamiento favorable para aquella conducta consistente en solucionar una situación de incumplimiento sin que medie previa actuación de la Administración Tributaria, de lo que deriva su calificación de "cumplimiento espontáneo". Así, no sólo se busca que se cumpla voluntariamente dentro del plazo, sino también que quien no cumplió dentro del plazo tenga un incentivo para cumplir antes de que la Administración ponga su aparato en marcha. El cumplimiento

espontáneo, aunque sea fuera de plazo, es uno de los elementos que la nueva legislación trae como norte.

De este modo, a nivel de infracciones administrativas, el tratamiento favorable se manifiesta en una sustancial rebaja de la sanción, del 75% o hasta del 80% si se da una autoliquidación de dicha sanción. Debe observarse que mientras que en otros ordenamientos el cumplimiento espontáneo constituye un criterio de graduación de la sanción<sup>1</sup>, en el nuestro se ha estructurado como criterio de rebaja de la sanción. Esta opción devenía necesaria al no estructurarse las sanciones administrativas según el sistema de bandas, con un mínimo y un máximo.

Con un objetivo quizá más claramente fiscalista, nos encontramos otros supuestos de rebaja de sanciones administrativas ligados al reconocimiento por el contribuyente de la pretensión de la Administración antes de agotar todas las instancias de litigio administrativo. De este modo, se rebaja un mayor porcentaje de la sanción administrativa entre más temprano en el procedimiento administrativo se acepta la propuesta de regularización realizada por la Administración.

Así, se prevén las siguientes rebajas, dependiendo de la etapa del procedimiento administrativo en que se esté: antes del traslado de observaciones y cargos sancionatorio (50% o 55% si se da la autoliquidación de la sanción); 25% si medió allanamiento al traslado antes de que se venza el plazo para impugnarlo o 30%, si se da autoliquidación de la sanción.

Este sistema aplica a las infracciones de los artículos 78, 79, 81, 82 y 83, no a las demás como a las multas de morosidad-, lo cual, como expusimos atrás, genera algunos problemas de proporcionalidad. En cuanto a las infracciones de los artículos 82 y 83, la aplicación de las reducciones de 50%-55% y de 25%-30% queda condicionada a que se demuestre haber subsanado las infracciones cometidas a través de los formularios oficiales definidos por la Administración y se aporten las pruebas correspondientes.

Por último, indicar, en relación con la infracción prevista en el artículo 81 CNPT, que consiste en un porcentaje de la diferencia ajustada por determinación de oficio de la obligación tributaria principal, que la regularización parcial aceptada por el obligado tributario debe conllevar también la reducción parcial de la sanción.

Contra esta interpretación, la resolución DT10R-085-07 afirma que:

"[...] aunque su actuar radica en un acto de buena fe, tal actuación no se encuentra amparada en norma jurídica alguna, por cuanto el artículo 88 inciso b) del Código Normas y Procedimientos Tributarios establece textualmente lo siguiente: «b) Cuando el infractor repare su

incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%)». Recálquese que la citada norma es muy clara al indicar, que una vez realizada la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, el infractor puede reparar su incumplimiento y, en ese mismo acto, autoliquidar y cancelar la sanción impuesta; en este supuesto la sanción se rebajará en un cincuenta y cinco por ciento (55%), pero debe entenderse que en casos como el que nos ocupa, el incumplimiento es uno solo, y como tal debe repararse totalmente para que la contribuyente pueda hacerse acreedora a la reducción de la sanción antes mencionada. Es decir, la única manera de que proceda la reducción de la sanción que se analiza en el presente proceso es que la contribuyente ingresara íntegramente el impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2000 y 2001, y no cancelar ambos períodos en forma parcial; diferente sería el caso si la contribuyente hubiera aceptado todos los ajustes de un determinado período, procediendo a cancelar el impuesto determinado, en esta situación si cabe la reducción de la sanción en los términos del inciso b) del artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios – en el caso de que la autoliquide y pague, y si lo hubiera tenido a bien, seguir debatiendo el impuesto determinado en el otro período, pero como en ambos períodos lo que hizo fue reparar su incumplimiento en forma parcial, no procede tal reducción de la sanción de mérito" <sup>[1]</sup>.

La resolución Infrac. AU-10-R-48-08 el 24 de abril del 2008 confirma lo anterior al señalar que el contribuyente no es merecedor de la reducción de sanciones contemplada en el artículo 88 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, porque con un criterio a todas luces ilegal, si se regulariza solo en forma parcial no se es merecedor de dicha disminución.

Clarísimamente el artículo 72 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria permite la aceptación total o parcial de las actuaciones fiscalizadoras para efectos de regularización y de reducción de las sanciones provenientes de la actuación fiscalizadora que se regulariza.

Dice el tercer párrafo del artículo citado:

"En el supuesto de que existieren diferencias en los rubros, bases o en las cuotas tributarias a favor de la Hacienda Pública, los funcionarios actuantes deberán informarle al sujeto fiscalizado, la cuantía de los intereses acumulados a esa fecha; así como de las infracciones y las

respectivas sanciones que se considere ha cometido, a efectos de que se tome en cuenta la posibilidad de rebajar la sanción a que se refiere el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios".

El artículo habla en plural, no en singular. El artículo indica que las diferencias en rubros, bases o cuotas deben explicarse al contribuyente, porque es lo natural que el contribuyente acepte unas o no necesariamente otras. Debe también informarse al contribuyente de los recargos (intereses y sanciones), porque la decisión informada de regularizar no sólo debe tomar en cuenta si tiene o no razones para oponerse a la pretensión de la Administración, sino también el costo o riesgo financiero que su decisión puede acarrearle si finalmente el procedimiento determinativo le es adverso.

Por su parte el párrafo quinto del mismo artículo 72 establece que:

"La conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, constituye una manifestación voluntaria de **aceptación total o parcial de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras** y de las diferencias determinadas en las cuotas tributarias y sus intereses, reconociendo de esta forma la deuda determinada por los órganos de la Fiscalización".

Otro argumento fundamental que evidencia la incorrección de la tesis administrativa expuesta, aparte del sentido común, es que si bien el Derecho civil se admite que el pago ha de reunir las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad, en el Derecho tributario, como vimos en el Tomo I de esta obra, la condición de integridad ha disminuido su rigor con la modificación introducida por la Ley de Justicia Tributaria en el artículo 39 del Código, que ahora indica que *"La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales"*.

Esto no significa otra cosa que la Administración Tributaria está obligada a aceptar el cumplimiento parcial de la obligación tributaria. Es decir, se recoge un principio de gradualidad del cumplimiento tributario.

Al condicionar el artículo 88 CNPT la reducción de sanciones a la subsanación del incumplimiento, es obvio que tal subsanación puede ser parcial en el caso en que estemos frente al deber de pagar la obligación tributaria material.

Así, si la sanción del artículo 81 CNPT se calcula como un porcentaje de la diferencia ajustada por la Administración, si se subsana el incumplimiento de la obligación de manera parcial, reducción de la sanción debe aplicarse a la parte subsanada.

---

<sup>[1]</sup>Resolución Infrac. DT10R-085-07, págs. 8 y 9.

## **6. Procedimientos para la aplicación de sanciones**

### **6.1. Los Procedimientos**

#### **6.1.3. El procedimiento contenido en la Sección Quinta del Título IV CNPT**

##### **Ámbito de aplicación y la cuestión de la separación de los procedimientos sancionador y determinativo**

Como se dijo, este procedimiento rige para la aplicación de las sanciones por la comisión de infracciones previstas en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En la tramitación del Proyecto que culminó en la Ley 7900, el Poder Ejecutivo tuvo la intención original de que la sanción por omisión de ingreso por medio de la no presentación o inexactitud en la declaración (artículo 81) fuera aplicada en el mismo procedimiento determinativo de la obligación tributaria. En efecto, en la modificación propuesta al artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el Proyecto original publicado en La Gaceta (No. 57 de 23 de marzo de 1999) establecía que *"En los casos en que la sanción que se pretenda aplicar se encuentre vinculado con un incumplimiento material de la obligación tributaria, la sanción se sustanciará en el mismo expediente que determine la obligación tributaria material"*. Asimismo, el artículo 75, en la modificación integral al Título III del Código, establecía que *"Las sanciones deberán imponerse mediante resolución independiente, excepto cuando se trate de la sanción por inexactitud, tipificada en el artículo 81 que se deberá imponer en el acto de determinación de oficio."*

Este punto fue objeto de críticas, sobre todo en relación con las consecuencias que esta unificación o consolidación de procedimientos determinativo y sancionador implicaba para el efectivo respeto de los principios del Derecho Penal en materia de infracciones administrativas. Personalmente, tuve ocasión de escribir<sup>[1]</sup>:

"Debemos partir de lo siguiente: la Sala Constitucional, siguiendo la mejor doctrina y jurisprudencia comparada, desde 1995 (Voto 3929-95) había dejado bien sentado que los principios constitucionales del Derecho Penal son de aplicación, con ciertos matices, en el campo de las infracciones administrativas tributarias, por ser éstas una manifestación del poder punitivo del Estado. Ello implica que el acusado por infracción administrativa está tutelado por principios tales como el derecho a no declarar contra sí mismo, el de contradicción de las pruebas y la presunción de inocencia.

Por lo anterior, la doctrina y el mejor derecho comparado han entendido que para que el respeto de tales principios sea posible, es necesario que

el procedimiento para imponer sanciones no se confunda con el procedimiento para determinar las obligaciones tributarias. Es, por ejemplo, una de las principales conquistas del llamado "Estatuto del Contribuyente", aprobado el año anterior en España.<sup>[2]</sup> [14]

Pues bien, el Proyecto establece que la aplicación de la infracción material de omisión de ingreso por falta o inexactitud en las declaraciones (75% del monto no declarado) –por cierto, la infracción administrativa lógicamente más importante- se hará dentro del mismo procedimiento de determinación de oficio. Incongruentemente, no sucede así con las infracciones de deberes formales, que sí se aplican a través de un procedimiento autónomo.

Consecuencias de esta regulación: por una parte, se puede violar el principio de contradicción de la prueba. Ilustrativo es el caso de las liquidaciones provisionales que introduce el proyecto, cuyo sentido es que la Administración pueda determinar con fundamento en la información que tenga en sus bases de datos, suministrada por terceros, sin tener que hacer una fiscalización completa al contribuyente. Esto significa que a la Administración le basta con invocar esa información, obtenida sin la participación del sujeto pasivo, para tener por probados ciertos hechos. No tiene que introducir a los terceros mediante prueba testimonial que pueda ser contrastada por el contribuyente. Esto es válido en el contexto de un procedimiento determinativo ordinario, mas no en el contexto de un procedimiento sancionador.

Por otra parte, en cuanto al derecho a no declarar contra sí mismo. Si los procedimientos están consolidados en uno solo, el contribuyente podría negarse a no cumplir sus deberes de colaboración porque la información se usará en el mismo procedimiento para sancionarle. Así, por ejemplo, el artículo 104 CNPT establece el deber de dar información para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria, pero no para sancionar.

El propio fisco podría ser el más perjudicado de aprobarse así la reforma: las acciones de inconstitucionalidad paralizarían todos los procedimientos determinativos."

Lo cierto es que, justo reconocerlo, por iniciativa del propio Poder Ejecutivo, este problema se corrigió en la propia Comisión Permanente de Asuntos Económicos de la Asamblea Legislativa. De este modo, ya el Dictamen Afirmativo de Mayoría, 28 de abril de 1999, eliminó el citado artículo 75 (que aparece hoy en la Ley como un artículo "fantasma") y eliminó el primer párrafo del artículo 150, de modo que el procedimiento previsto en éste se debe aplicar para todo tipo de sanciones."

En ese sentido, la Directriz N° DGT-02-2006, de 14 de febrero, denominada "Directriz sobre Procedimiento Sancionador", señala que:

"De conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es posible advertir que el procedimiento establecido para sancionar difiere considerablemente del existente para la liquidación de los tributos por parte de la Administración Tributaria. Más allá de las diferencias en cuanto a las normas, plazos y reglas procesales que los rigen, resulta de importancia meridiana entender que los principios materiales que inspiran a uno y otro pueden mostrar diferencias interesantes."

Pese a lo anterior, al no existir una separación orgánica de los procedimientos determinativo y sancionador, puede decirse que más que una verdadera separación procedimental lo que existe en el ordenamiento costarricense es una mera separación de expedientes, lo que redundaría en una ausencia material de separación de procedimientos. Podría decirse de nuestra regulación actual algo parecido de lo que señala críticamente **C. PALAO TABOADA**<sup>[3]</sup> respecto del ordenamiento español:

"La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, 1/1998, de 26 de febrero, introdujo un cambio aparentemente radical en el sistema anterior al establecer en su artículo 34.1 que "la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado". Sin embargo, el desarrollo reglamentario de esta norma por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, redujo prácticamente a la nada la proclamada separación, como unánimemente ha puesto de manifiesto la doctrina, convirtiéndola, como se ha afirmado expresivamente, en "papel mojado", o en "un mero desperdicio de papel". De esta manera, la relación entre los procedimientos acarrea todos los inconvenientes de la separación y ninguna de sus ventajas.

La situación ha permanecido inalterada en líneas generales tras la entrada en vigor de la nueva LGT y sus normas de desarrollo. El artículo 208.1 LGT ha degradado incluso el enunciado del principio de separación al formularlo en los siguientes términos: "El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente." No se establecen ya procedimientos distintos o independientes sino una mera "tramitación" separada, lo que sugiere un carácter formal de la separación, si bien hay que reconocer que si esto es así, el nuevo precepto refleja más fielmente la realidad que el precedente (...).

(...) el artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario reproduce en lo fundamental las normas del Reglamento de 1998 en relación con el supuesto más importante, que es el procedimiento



sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección. Por consiguiente, conserva su vigencia la opinión doctrinal prácticamente unánime de que en este supuesto la separación de los procedimientos es puramente formal. En efecto, en tal supuesto es competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad de inspección que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente (...)

(...) El calificativo de formal aplicado a la separación (las normas se refieren, más modestamente, a la "tramitación separada") de los procedimientos, tal como aparece regulada por el Derecho vigente, está justificado en cuanto la única separación digna de este nombre es una separación orgánica. Así lo estima una parte de la doctrina que puede considerarse mayoritaria. La imparcialidad de los órganos que instruyen el procedimiento sancionador se incrementaría si se hiciese uso en todo caso de la facultad prevista por el Reglamento sancionador tributario de atribuir la instrucción del procedimiento a una unidad o equipo distinto del que llevó a cabo la actuación de comprobación e investigación, pero seguramente ello no basta para realizar la separación orgánica, para lo cual se considera necesario que los funcionarios que asuman estas dos funciones no dependan jerárquicamente del mismo órgano; incluso se propone como solución óptima la creación de unidades con competencia específica sancionadora..."

## **Principios del procedimiento**

El artículo 148 CNPT establece los principios básicos que deben orientar el procedimiento. Así, establece que

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

En realidad, este artículo tiene un carácter esencialmente didáctico, visto que reitera una serie de principios que ya tienen rango constitucional. Es decir, se incluyen aquí los principios del debido proceso en su vertiente penal, aplicables en este ámbito dada la naturaleza punitiva reconocida a las infracciones administrativas.

Dada la importancia y complejidad del tema de los principios procesales o procedimentales aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores, reservaremos su tratamiento para la segunda parte de esta sección.<sup>[4]</sup>

## **Órganos competentes y estructura del procedimiento:**

### **a) Órganos competentes**

El artículo 149 CNPT<sup>[5]</sup> establece como órganos competentes para imponer sanciones aquellos que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

Como hemos visto en el Tomo II de esta obra, la actual redacción del artículo 146 CNPT el competente para dictar las resoluciones determinativas es el director general de la Administración Tributaria, sin perjuicio de la posibilidad de delegación de las potestades de determinación de oficio en los gerentes de las administraciones tributarias en quienes él delegue, total o parcialmente. A nivel de la Dirección General de Tributación, tal delegación se ha dado a favor de las Gerencias Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes, la cual se implementó desde la Resolución General 20-99. En consecuencia, la atribución general para aplicar los procedimientos sancionadores la tienen dichas Gerencias.

El Reglamento sobre Cierre de Negocios establece en su artículo 2 en el mismo sentido que serán competentes para imponer esta sanción los Gerentes de las Administraciones Tributarias o el Director General de Tributación.

Ahora, según el tipo de infracción de que se trate, varía el órgano competente al interno de las Administraciones Territoriales y de Grandes Contribuyentes, así como el órgano a nivel central (Dirección General y Divisiones) que dicta los lineamientos para la aplicación de las sanciones, tal como resulta de la Resolución General 18-06.

Así, tratándose de infracciones consistentes en incumplimientos de la obligación tributaria material por inexactitud en las obligaciones de autoliquidación (artículo 81 CNPT), la atribución de competencias varía según que estemos ante los procesos de control extensivo material o de fiscalización (control intensivo material). En el primer caso, que corresponde a los procedimientos de liquidación previa que hemos estudiado en el Tomo II, es la Dirección General la encargada de dar lineamientos a nivel central, en tanto que a nivel operativo son las áreas estratégicas de Gestión de cada una de las Administraciones territoriales y del área de Recaudación y Gestión en la Administración de Grandes Contribuyentes, las que conducen el procedimiento hasta la redacción del proyecto de resolución, que finalmente es emitido por el Gerente respectivo. En el segundo caso, que corresponde a los procedimientos de liquidación definitiva o previa a nivel de la función de fiscalización, la División encargada a nivel central, es la de Fiscalización; a nivel operativo

son las coordinaciones de Fiscalización de las Administraciones territoriales y de Grandes Contribuyentes.

Tratándose de infracciones consistentes en incumplimientos de la obligación tributaria material ya determinada (morosidad), es competente la División de Recaudación a nivel central y a nivel operativo son competentes las áreas estratégicas de Recaudación de cada una de las Administraciones territoriales y la de Recaudación y Gestión en la Administración de Grandes Contribuyentes.

En el caso de infracciones consistentes en incumplimientos de deberes formales, incluyendo el procedimiento de cierre de negocios, la competencia sancionatoria va ligada al proceso de control extensivo formal, a cargo, como vimos en el Tomo II, de la División de Gestión, en tanto que a nivel de las Administraciones operativas son competentes las áreas estratégicas de Gestión de cada una de las Administraciones territoriales y del área de Recaudación y Gestión en la Administración de Grandes Contribuyentes.

Si bien el artículo 46, en general, es de aplicación supletoria a los tributos administrados por administraciones tributarias distintas de la Dirección General de la Tributación Directa, en el procedimiento sancionador la referencia únicamente puede ser a los tributos administrados por órganos adscritos al Ministerio de Hacienda, al tenor de lo dispuesto en el artículo 69 CNPT<sup>[6]</sup> Si bien este procedimiento sancionador no está previsto en el Título III del Código sino en el IV, lo cierto es que está establecido para la aplicación de las sanciones previstas en dicho Título III. Además, debe hacerse la observación de que tampoco podría este procedimiento abarcar las infracciones cometidas respecto de tributos administrados por la Dirección General de Aduanas pues, si bien ésta es un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda, tiene su cuerpo normativo especial en la Ley General de Aduanas. De modo que, sin duda, el artículo 149 se refiere al Director General de Tributación, produciéndose una consolidación orgánica entre procedimientos ordinarios de determinación de los tributos y procedimiento sancionador.

## **b) Iniciación del procedimiento**

El artículo 150 CNPT empieza regulando la forma en que se insta el procedimiento. Así, dispone que

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

Este artículo se refiere a un acto administrativo interno, que no se da de cara al administrado. La primera parte del artículo parece referirse a aquellas infracciones que se detectan en los procedimientos en que la Administración actúa con base en información con que ya cuenta en sus sistemas informáticos, como son las de liquidación previa o la de control extensivo formal de carácter virtual, esto es, basado en cruces informáticos.

La segunda parte del artículo parece referirse a aquellas infracciones que se detectan en los procedimientos en que la Administración realiza actuaciones externas de comprobación e investigación (fiscalización) o de control presencial de deberes formales (emisión de facturas, por ejemplo), las cuales se recogen en actas y diligencias.

En los casos de infracciones formales, puede darse la situación de que éstas se detecten en el contexto de actuaciones **desvinculadas** de un procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria principal, que se orientan a la pura fiscalización del cumplimiento de las obligaciones formales.<sup>[7]</sup> Esta hipótesis, implícitamente reconocida en el artículo 7 RGGFRT<sup>[8]</sup>, se refiere a una actuación que tiene como única finalidad preparar el camino para el inicio de un eventual procedimiento sancionador administrativo.<sup>[9]</sup>

El artículo 153 CNPT dispone, por su parte, que para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa, norma que encuentra su sentido respecto de la infracción prevista en el artículo 81 CNPT, de inexactitud en el cumplimiento de la obligación de autoliquidar correctamente. Como veremos, mucho se ha discutido si en el procedimiento iniciado se puede dictar la resolución sancionatoria sin que antes esté firme la resolución determinativa; no obstante, es indiscutible que sí puede ser iniciada al tenor de lo dispuesto en este artículo.

En la Directriz DN-01-2000, de 20 de enero, se define de esta manera los pasos correspondientes a esta etapa de iniciación del procedimiento para el caso de incumplimientos relativos a las entonces Subgerencias de Recaudación y Atención al Contribuyente de Grandes Contribuyentes y Áreas de Recaudación y Atención al Contribuyente de las Administraciones operativas, que corresponden en la estructura actual a los incumplimientos formales y a los incumplimientos materiales de obligaciones ya determinadas (morosidad) :

"A.ACTA DE HECHOS: Es el documento que debe levantar el funcionario competente, como requisito sine qua non previo, a efecto de hacer constar los hechos detectados, que servirán para sustentar tanto la propuesta motivada como el traslado de cargos.

B.- PROPUESTA MOTIVADA: Documento formal dirigido al Subgerente o Coordinador de Recaudación de la Administración Tributaria competente, que inicia el procedimiento sancionador y que debe ser preparado, motivado y firmado por el funcionario competente o el titular de la unidad administrativa donde se tramita el expediente."

Agrega seguidamente una norma más de carácter procedimental sobre la "propuesta motivada":

**"I.- PROPUESTA MOTIVADA:** Todo expediente sancionador se deberá iniciar mediante una propuesta motivada elaborada por el funcionario competente, que haya tenido a su cargo el estudio del caso o la inspección de campo, en las que se detecte la acción u omisión que constituya la infracción tributaria. Previo a la propuesta citada, deberá el funcionario competente levantar el acta de hechos cuando corresponda y adjuntarla al expediente sancionador."

El "Acta de Hechos" es imprescindible en aquellos casos en que los incumplimientos se verifican mediante actuaciones presenciales. Es el caso, por ejemplo, de la no emisión de facturas, que puede dar pie tanto para la aplicación de una multa como para un cierre de negocios en caso de reincidencia: verificados los hechos, los funcionarios levantan un acta en formulario preimpreso, la cual ha de ser firmada por el propietario, representante legal o dependiente del negocio de que se trate, así como por el o los funcionario (s). Por lógica, en caso de que haya testigos de los hechos, éstos también deberían firmar el acta o, bien, firmar un acta aparte. Lamentablemente, en la práctica estas previsiones elementales no se toman, por lo que es usual ver actas en que se menciona la existencia de testigos, cuyo dicho sólo consta por el propio dicho de los inspectores. Esto puede tener implicaciones jurídicas importantes, según analizamos más adelante en cuanto al valor probatorio del dicho de los funcionarios expresado en el acta. Confeccionada el acta, sería la base para el traslado de cargos a que nos referimos de seguido.

Una modalidad alternativa para el inicio del procedimiento de cierre de negocios se prevé para el caso en que la infracción consista en la no presentación de declaraciones o en el no ingreso de las sumas que se hubieren retenido, percibido o cobrado cuando la Administración lo ha requerido al efecto. En tales situaciones, visto que la Administración puede verificar los incumplimientos sin necesidad de hacer una inspección en el negocio, el trámite se inicia sin necesidad de la confección de una "Acta de hechos", bastando la propuesta motivada.

En el caso del procedimiento de fiscalización, el artículo 76 RGGFRT prevé un acto intermedio entre lo que sería la "propuesta motivada" como acto interno y el traslado de cargos como acto externo: la información al sujeto fiscalizado, en el Acta de Conclusión de actuaciones, sobre las infracciones

que se estime hubiere cometido y de las reducciones de las sanciones a que tendría derecho de acuerdo con el artículo 88 CNPT si aceptar la propuesta de regularización.

### **c) Traslado de cargos**

Presentada la propuesta, se emite un traslado de observaciones y cargos de carácter sancionador en que se concede audiencia por diez días hábiles al supuesto infractor, para que alegue y presente prueba.

La Directriz DN-01-2000 define así el traslado de cargos:

**"C.- TRASLADO DE CARGOS:** Es el documento mediante el que se comunica al sujeto pasivo, la sanción o sanciones a las que se podrá hacer acreedor. Este documento deberá ser firmado por el Subgerente o Coordinador de Recaudación de la Administración Tributaria competente."

En materia de procedimiento de cierre de negocios, el Reglamento sobre Cierre de Negocios señala en su artículo 9:

### **"Artículo 9.- Traslado de Cargos**

Una vez recibido el expediente sancionador, el Subgerente o Coordinador del Área de Recaudación y Atención al Contribuyente de la Administración Tributaria correspondiente, pondrá en conocimiento del presunto infractor los cargos que se le imputan, concediéndole un plazo de diez días hábiles para expresar sus alegatos y aportar la prueba correspondiente."

En relación con el procedimiento sancionador cuyo objeto sea la infracción del artículo 81 CNPT, de omisión o inexactitud en las tareas autoliquidadoras, es de recordar que es éste el que se encuentra indisolublemente unido al procedimiento de determinación de la obligación tributaria principal. En ese sentido, desde la Directriz 01-2002, de 10 de enero, denominada **"PROCEDIMIENTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 81 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"**, se había tomado la previsión de coordinar los distintos plazos para impugnar el traslado determinativo y el sancionador. Esto se confirma en la Directriz actualmente vigente, la N° DGT-02-2006, en que se dice en su exposición de motivos:

"Por último, resulta de importancia meridiana precisar que, dado que la procedencia del procedimiento sancionador -como ha sido dicho- depende en parte del resultado del proceso determinativo, y dado que ambos procesos cuentan con plazos de impugnación diferentes, la oficina de origen, en aras de permitirle al sujeto pasivo un margen amplio de elementos para poder ejercer su derecho a la defensa, deberá notificar el

traslado sancionador una vez que venza el término de 30 días establecido para impugnar el traslado determinativo.

Dicho proceder permitirá mitigar de alguna forma los inconvenientes en torno a la existencia de plazos diferentes para cada uno de los procesos y garantizará, como ha sido dicho, la posibilidad de que el contribuyente cuente con un panorama más amplio para el ejercicio de su defensa, todo en apego a los principios que deben guiar las actuaciones de la Administración Tributaria en este tipo de supuestos."

Consecuentemente, a nivel del procedimiento regulado, se dispone:

### **"Procedimiento**

Para la resolución de los expedientes sancionadores relacionados con actuaciones fiscalizadoras; las Áreas y Subgerencias de Fiscalización de las diferentes administraciones, deberán proceder así:

1. El traslado de cargos sancionador por concepto de la infracción contenida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios deberá notificarse una vez transcurrido el plazo de treinta días establecido para impugnar el traslado de cargos determinativo."

El traslado de cargos debe ser notificado en el domicilio del contribuyente registrado ante la Administración Tributaria. Resulta interesante, no obstante, plantearse si esta regla es de aplicación absoluta en materia sancionadora, especialmente en casos en que le sea público y notorio a la Administración que el domicilio real o efectivo no es el que aparece en el Registro de Contribuyentes. Este tema abarca también la notificación de otros actos procedimentales no sancionatorios que, sin embargo, tienen relevancia sancionatoria, como es el caso de las prevenciones de presentación de declaraciones o de ingreso de montos retenidos, percibidos o cobrados para efectos de la sanción de cierre de negocios.

Es importante resaltar al respecto dos cuestiones: en primer lugar, la regla del artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es una norma incluida en el Título II del Código, dedicado a la regulación de la "Obligación Tributaria". Es decir, estamos ante la regulación del Derecho Tributario Material. En cambio, el presente procedimiento se ubica en el contexto del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dedicado al Derecho Tributario Sancionador. Así, mientras que en el Derecho Tributario material rigen los principios ordinarios de la materia tributaria, en el Derecho Tributario sancionador rigen los principios del derecho penal o punitivo, como hemos visto.

Sobre este tema, podemos decir que el Tribunal Fiscal Administrativo ha sostenido tesis contradictorias. Para efectos de un delito fiscal, en relación con la existencia o no de una excusa legal absoluta por haber reparado

el incumplimiento antes de la intervención administrativa, el Tribunal, en su fallo 266-2005 de las 8 horas del 30 de junio del 2005, entendió que la notificación en el domicilio fiscal registrado era nula en una situación en que era público y notorio que el contribuyente estaba en prisión. Así, en el caso de uno de los expresidentes de la República que han enfrentado en los últimos tiempos procesos penales, la Administración Tributaria comunicó el inicio de actuaciones fiscalizadoras en el domicilio registrado de conformidad con el artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ahora, visto que esto tenía una arista de indudable relevancia penal, pues el inicio de tales actuaciones precluía la posibilidad de aplicación de la excusa legal absolutoria prevista en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el Tribunal anuló la notificación, bajo el argumento de que era público y notorio que al momento de la notificación el expresidente se encontraba recluido en la cárcel. De este modo, el Tribunal invocó los principios del derecho penal, del derecho de defensa en esta materia tan delicada y, con base en ello, consideró que la Administración debió haber conocido de que el expresidente estaba en la cárcel y notificarlo ahí, por más que en el Registro de Contribuyentes apareciera el domicilio de su casa de habitación.

En cambio, mediante fallo No. 449-2006-P, el Tribunal desestima el argumento de que el requerimiento de pago para efectos de un cierre de negocios fue hecho en el domicilio registrado ante la Dirección General de Tributación pese a que el contribuyente, un Agente Aduanero, había comunicado a la Dirección General de Aduanas su cambio de domicilio de conformidad con la normativa aduanera. En ese sentido, es fundamental también tener en cuenta que la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Aduanas son ambos órganos del Ministerio de Hacienda. Más aun, para efectos de los ilícitos tributarios, el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que "la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda". Esto significa, ni más ni menos, que al haber comunicado el obligado tributario su nueva dirección a la Dirección General de Aduanas, esta comunicación fue hecha a la "Administración Tributaria" a que se refiere el mencionado artículo 69 CNPT. Por lo tanto, si estamos aquí ante un procedimiento sancionador, debe considerarse relevante esta comunicación a este órgano adscrito al Ministerio de Hacienda. El hecho de que, internamente, los mecanismos de comunicación entre ambas dependencias de la Administración Tributaria no sean los ideales no puede ser utilizado en contra del contribuyente o, mejor dicho, del "imputado". Así como en el caso del expresidente debía ser de conocimiento de la Administración que éste estaba en prisión, también debió ser del conocimiento de la Administración Tributaria el cambio de domicilio de la Agencia Aduanera



ya que, como se mencionó líneas atrás, el hecho de que, internamente, los mecanismos de comunicación entre ambas dependencias de la Administración Tributaria no sean los ideales, no debe y sobre todo no puede ser utilizado en contra del imputado.

La Resolución General 07-2008, en su artículo 1, ha habilitado las 24 horas del día para la notificación de la comunicación del acto de inicio del procedimiento sancionador.

La Sección Quinta del Título IV es omisa en cuanto a los medios de prueba que pueden ser invocados. Si bien el artículo 77 CNPT establece que, a falta de norma expresa en el Código en materia de procedimientos sancionadores administrativos, deben aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública, considero que, en cuanto a los medios de prueba, la remisión debe ser al Código Procesal Civil, visto que hay una norma en el Código que opera dicha remisión. En efecto, el artículo 140 CNPT dispone que "Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos." Esta disposición está inserta en la Sección Tercera del Título IV del Código -Procedimientos ante la Administración Tributaria- y regula todo lo relativo a la prueba en estos "procedimientos". Así, observamos que el procedimiento que analizamos viene regulado en la Sección Quinta del mismo Título, como "uno" de tales procedimientos.

En relación con esta remisión, es de notar cómo el artículo 318 del Código Procesal, al enumerar los distintos medios de prueba<sup>[10]</sup>, contempla las "presunciones e indicios", los cuales podrían tener validez en un procedimiento sancionador sólo dentro de ciertos límites, como más adelante exponemos.

Asimismo, esta remisión pareciera ser "en bloque" a los distintos artículos que tratan sobre prueba en el Código Procesal Civil. Ello implica que también regiría el artículo 317, sobre carga de la prueba. No obstante, como luego se analiza, esta conclusión no es aceptable en virtud de que principios civilistas tales como el de la carga "subjetiva" de la prueba no son de aplicación en materia tributaria.

Como expusimos en el Tomo II, también las normas en materia de prueba introducidas por el Código Procesal Contencioso Administrativo deben ser de aplicación a los procedimientos tributarios, incluyendo el sancionador.

Para la evacuación de la audiencia, el supuesto infractor o sus representantes o abogados tienen acceso a las actuaciones, incluyendo a las actas donde conste la investigación de las infracciones, tal como dispone el artículo 141 CNPT, también incluido en la mencionada Sección Tercera del Título IV.

Es importante anotar que en el traslado de cargos sobre el que se da audiencia deberá indicarse la prueba con que cuenta la Administración. Ahora, dicha prueba habrá sido recabada por ésta **fuera del procedimiento sancionador**, como prueba preconstituida. Considero que, para salvaguardar el principio de contradicción de la prueba, cuyo contenido e implicaciones luego desarrollamos, el administrado podría pedir una reproducción de la prueba dentro del procedimiento sancionador, ahora sí con su intervención: v.gr., ratificación de las declaraciones de los inspectores y sus testigos.

En el escrito en que se evacúa la audiencia debe señalarse lugar para oír notificaciones, aun cuando ya exista un domicilio registrado, so pena de que las resoluciones que recaigan queden firmes veinticuatro horas después de dictadas.<sup>[11]</sup> Ello en virtud de lo dispuesto por el artículo 137 CNPT, de aplicación a todos los procedimientos previstos en el Título IV del Código.

#### **d) Evacuación de prueba**

La regulación contenida en el artículo 150 CNPT es omisa en cuanto a la existencia de un período de apertura a pruebas, dirigido a la evacuación de la que se ha ofrecido. No obstante, como hemos visto, es de aplicación a este procedimiento lo dispuesto en cuanto a prueba para todos los procedimientos del Título IV CNPT en la Sección Tercera de éste. Así, el artículo 142 señala que el término de prueba se rige por ciertos artículos -231 y 235- cuya numeración corresponde al antiguo Código de Procedimientos Civiles. Haciendo las concordancias correspondientes, habría que decir que tales artículos corresponden a los actuales 320, 321 y 322 del Código Procesal Civil.<sup>[12]</sup>

Esta remisión resulta cuestionable a la luz de la naturaleza no dispositiva de los procedimientos sancionadores, en los que la instancia de oficio del procedimiento en búsqueda de la verdad real debería ser principio esencial. Así, si bien en materia procesal civil resulta lógico el traslado a la parte del deber de instar la prueba, so pena de que se le declare inevaluación, ello no parece coherente con los principios del procedimiento sancionador, según luego analizamos con mayor profundidad.

La Directriz DN-01-2000 señala que

"Presentada o no la impugnación por parte del presunto infractor, las Áreas Legales de las diferentes Administraciones Tributarias, procederán a valorar las pruebas que consten en el expediente, a efecto de determinar la sanción que corresponda, mediante la resolución que se notificará al contribuyente, o en su caso el archivo del expediente."

El artículo 10 del Reglamento de Cierre de Negocios señala que:

"Presentada o no la impugnación a que se refiere el artículo anterior, por el sujeto pasivo en su condición de contribuyente o responsable, se procederá a valorar la prueba que conste en el expediente a efecto de determinar la sanción que corresponda o en su caso el archivo del expediente."

## **e) Dictado de la resolución**

### **e-1) Descripción de la normativa**

Agotado el procedimiento, se dicta la resolución, dentro de los 15 días hábiles siguientes, por el órgano competente <sup>[13]</sup> Como suele suceder en los distintos sectores del ordenamiento procesal en que se prevén plazos para que el órgano público dicte sus actos y resoluciones, se interpreta que este plazo es puramente ordenatorio, lo que significa que el incumplimiento del plazo no produce efectos de caducidad que impidan a la Administración siempre dictar la resolución.

Ahora, este plazo de 15 días es totalmente incompatible con la naturaleza de la infracción del artículo 81 CNPT, la cual se encuentra indisolublemente ligada al procedimiento determinativo, cuyo resultado determina la configuración o no del elemento objetivo de esta infracción. Así, como se recordará, el plazo ordenatorio para dictar la resolución determinativa es de 3 meses, de conformidad con el 146 CNPT. En consecuencia, si la Administración se decidiera, en un alarde de eficiencia, a cumplir con el plazo legal de 15 días, dictaría la resolución sancionatoria sin haber resuelto la determinativa, lo cual es a todas luces absurdo. Esto ha obligado, como veremos de inmediato, a que por vía de directrices interpretativas se armonice el dictado de la resolución sancionatoria con la determinativa de modo que ésta, cuando menos, sea dictada antes, incluso un minuto o un segundo antes, que aquella.

De acuerdo con la Directriz DN-01-2000, los requisitos de la resolución que impone la sanción son los siguientes:

- "a.- Número, Administración Tributaria, lugar, hora y fecha.
- b.- Indicación del tributo y del período fiscal cuando corresponda.
- c.- Indicación de la infracción que se le atribuye.
- d.- Apreciación de las pruebas y defensas alegadas.
- e.- Fundamentos jurídicos de la decisión.
- f.- Indicar la sanción y el monto correspondiente.
- g.- Firma del Gerente de la Administración Tributaria.
- h.- Indicación de los recursos que proceden." <sup>[14]</sup>

## **e-2) El problema del dictado de la resolución sancionatoria sin que esté firme en sede administrativa la resolución determinativa**

### **-Resumen de la evolución interpretativa**

Resulta importante empezar resumiendo el vaivén interpretativo que ha tenido el tema de si cabe dictar la resolución sancionatoria sin que esté firme en sede administrativa la resolución determinativa:

1. La Directriz de la Dirección General de Tributación No. 01-02, de 10 de enero del 2002, denominada "Procedimiento sobre la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios", sostuvo que el procedimiento sancionador puede desarrollarse en forma paralela al procedimiento determinativo, con la condición de que el órgano administrativo resuelva primero el determinativo y luego el sancionador y, en caso de recurso de ambos, el Tribunal Fiscal debe proceder a resolver los recursos en el mismo orden, a saber, primero el determinativo y luego el sancionador, y, en caso de recurso sólo del determinativo debe suspenderse la ejecución de la resolución del sancionador hasta que se resuelva el recurso relacionado con el determinativo.

2. El Tribunal Fiscal Administrativo, entre otras resoluciones en la 97-2003 de las 11 horas del 10 de marzo de 2003, discrepó de la Directriz indicada en el punto anterior y anuló la resolución sancionatoria en un caso en que el recurso de apelación contra la resolución determinativa estaba pendiente ante el propio Tribunal.

3. Con el fin de adecuarse a la posición del Tribunal Fiscal Administrativo, la Dirección General de Tributación sustituyó la Directriz 01-02 por la 29-03, de 18 de diciembre de 2003- En su "Considerando", indica la mencionada Directriz:

"De conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, se indica que el procedimiento establecido para sancionar es diferente al procedimiento de liquidación o determinación de los tributos, debido a que entre ambos se presentan diferencias formales en cuanto a las normas, plazos y reglas de procedimiento que los rigen, así como de los principios materiales que inspiran a uno y otro, básicamente por el carácter punitivo del procedimiento sancionador.

A pesar de tales diferencias, también resulta innegable la existencia de una interconexión entre ambos procesos, en la medida que se prevé la posibilidad de incorporar al procedimiento sancionador datos, documentos, entre otros; que figuren en el expediente instruido para la determinación del impuesto, en virtud de lo cual, la resolución del

expediente sancionador dependerá, en gran medida, de lo que se resuelva en el determinativo.

Por tal razón, en la práctica, el órgano que en definitiva le corresponda la resolución de tales procedimientos, deberá tener en cuenta que en virtud de la necesaria conexión que posee el procedimiento sancionador con el determinativo, deberá resolverse primero el determinativo.

Lo anterior resulta necesario debido a que la sanción por falta de ingreso por omisión o inexactitud dependerá siempre de la determinación efectuada por la oficina de origen, tal y como se desprende de la literalidad del artículo 81 del Código de referencia, en razón de que la falta de ingreso se calcula a partir del quantum debeatur de la obligación, determinado por la oficina fiscalizadora, de forma tal que, cualquier modificación de esta cuantía, podría afectar el resultado del procedimiento sancionador.

Resulta importante hacer referencia a la disposición del artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece:

"(...)Para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.(...)"

En consecuencia, se podrá iniciar el procedimiento sancionador conjuntamente con el procedimiento de determinación, pero deberá suspenderse el procedimiento sancionador en cumplimiento del principio del debido proceso, teniendo presente resguardar el derecho de defensa.

Para efecto de lo indicado anteriormente, se debe exigir, emitir y notificar el traslado sancionador con el correspondiente plazo para la impugnación, teniendo presente que tanto este último, como el determinativo cuentan con plazos de impugnación diferentes; la oficina de origen, en aras de permitirle al sujeto pasivo un margen amplio de elementos para poder ejercer su derecho a la defensa, deberá notificar el traslado sancionador una vez que venza el término de 30 días establecido para impugnar el traslado determinativo.

Este proceder permitirá mitigar de alguna forma los inconvenientes en torno a la existencia de plazos diferentes para cada uno de los procesos y garantizará, como se ha indicado, la posibilidad de que el contribuyente cuente con un panorama más amplio para el ejercicio de su defensa, todo con respeto a los principios que deben guiar las actuaciones de la Administración Tributaria en este tipo de procedimientos.

Una vez notificado el traslado de cargos en el procedimiento sancionador y transcurrido el plazo para su impugnación, la Administración Tributaria procederá a suspender el dictado de la resolución correspondiente hasta que el procedimiento de determinación quede firme, ya sea por la no

interposición de recursos contra la resolución, determinativa o por el dictado del fallo por parte del Tribunal Fiscal Administrativo. Es importante hacer referencia a que la notificación de ese traslado de cargos interrumpe el plazo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones, según lo establece el párrafo segundo del artículo 74 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Cuando la resolución determinativa adquiere firmeza, la Administración Tributaria procederá a resolver el procedimiento sancionador mediante el dictado de la resolución que corresponda y en caso de que contra la misma se presente recurso de apelación, si procede, deberá trasladar el expediente al Tribunal Fiscal Administrativo para su correspondiente resolución.

La Directriz N° 01-2002, denominada "Procedimiento sobre la aplicación de la sanción establecida en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios", en sentido contrario a lo expuesto, indicó que **"(...) el acto determinativo es condición necesaria para la procedencia del acto sancionador, pero no condición suficiente, motivo por el cual, su dictado y resolución no deberá sujetarse a la firmeza del acto determinativo (...)".**

La aplicación de esa Directriz por parte de las Administraciones Tributarias ha generado un problema práctico, en razón de que se han estado resolviendo los expedientes sancionadores paralelamente a los expedientes de determinación, y por ser más cortos los plazos del procedimiento sancionador, se han presentado casos en que se han resuelto primero estos últimos. Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Fiscal Administrativo ha devuelto los expedientes sancionadores anulando el procedimiento, en la mayoría de los casos en todo lo actuado, después del traslado de cargos.

La constante devolución de procedimientos anulados constituye una pérdida de tiempo, recursos humanos y materiales para la Administración Tributaria; al igual que lo sería estar solicitando el inicio de procedimientos de lesividad por cada uno de los casos.

De conformidad con todo lo expuesto, se considera necesario corregir el lineamiento establecido en la Directriz N° 01-2002".

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Directriz 29-03 resuelve:

**D.** Cuando la resolución determinativa quede firme, ya sea por la no interposición de recursos contra la resolución determinativa o por el dictado del fallo por parte del Tribunal Fiscal Administrativo, se procederá a la resolución del procedimiento sancionador y su notificación al

contribuyente. Si contra esta resolución el contribuyente interpone recurso de apelación se deberá remitir el mismo al Tribunal Fiscal Administrativo, cuando se tenga certeza de la firmeza de la resolución determinativa respectiva. Para tal efecto en la resolución sancionadora deberá consignarse, que la resolución determinativa se encuentra firme.

**E.** En los casos en que alguno de los recursos contra la resolución determinativa, sea declarado con lugar a favor del contribuyente, y ello traiga como consecuencia la extinción del *quatum debeatur* determinado por la oficina de origen, la Administración deberá dejar sin efecto el traslado de cargos del procedimiento sancionador, en virtud de la relación de dependencia existente entre ambos.

La presente directriz deja sin efecto la Directriz N° 01-2002 de 10 de enero de 2002, denominada **"PROCEDIMIENTO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 81 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"**.

3. Antes del cambio interpretativo en la Directriz 29-03, el Estado presentó diversos procesos de lesividad contra resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo. En particular, se planteó el proceso de lesividad contra la resolución 97-2003 de las 11 horas del 10 de marzo de 2003, el cual fue finalmente resuelto, vía apelación, por la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en su citada sentencia No. 86-2006. La mayoría del Tribunal consideró que:

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

4. Con base en el voto de mayoría de este Tribunal, la Dirección General de Tributación emitió una nueva directriz sobre el tema, a saber, la DGT-02-2006. En esta Directriz se vuelve, en esencia, a la tesis de la Directriz 01-02. El propio Tribunal Fiscal Administrativo adecuó su postura a esta tesis<sup>[15]</sup>

Tanto la Directriz 01-02 como la 02-06 son explícitas al señalar que no se puede resolver primero el procedimiento sancionador que el determinativo, pero se puede resolver el sancionador aun cuando el determinativo no esté firme en sede administrativa, con la condición de que la ejecución de la sanción quede en suspenso mientras se resuelve el

determinativo en sede administrativa. La mayoría del Tribunal Contencioso sostiene que basta con seguir el procedimiento del artículo 150 al pie de la letra para que la resolución del sancionador sea válida, aun cuando admite que deberá encontrársele alguna solución al conflicto que se da en caso de que no esté firme la resolución determinativa, sin decirnos cuál es esa solución y que debería, en el caso conocido en la sentencia 86-2006, ser encontrada por el Tribunal Fiscal recurriendo a las mismas leyes tributarias o la legislación supletoria que autoriza el numeral 163 del Código Tributario.

**-Dictar la resolución sancionatoria sin estar firme en sede administrativa la resolución determinativa es absolutamente nulo**

La interpretación presente en las Directrices 01-02 y 02-06 e implícita en la sentencia 86-2006, es cuestionable con base en lo siguiente:

1. Si bien el artículo 153 CNPT permite que se "inicie" el procedimiento sancionador aunque no se haya agotado la vía administrativa en el determinativo, no permite que se finalice el sancionador sin que se haya agotado dicha vía administrativa en el determinativo, por la elemental razón de que lo resuelto en el determinativo es presupuesto objetivo y cuantitativo de la sanción prevista en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2. El mecanismo previsto por las Directrices 01-02 y 02-06 prevé la hipótesis en que el contribuyente no recurrió el procedimiento sancionador, pero sí el determinativo. En tal caso, se dice, se puede dictar la resolución sancionadora, pero no se le puede ejecutar hasta que se resuelva el recurso contra el determinativo. Así, en caso en que tal recurso se resuelva favorablemente la contribuyente, debe revocarse de oficio el acto sancionador y su resolución, en virtud de la relación de dependencia existente entre ambos. Esta solución de la Directriz nos demuestra su inconsistencia y la errónea aplicación que se hace del artículo 153 del CNPT, como veremos de seguido.

3. En primer lugar, el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública consagra el principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, al señalar que "la Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables...." De este modo, la Administración tiene la potestad, esto es, el poder-deber de ejecutar los actos eficaces y válidos. No puede decidir no hacerlo. Así, si se dicta la resolución en el procedimiento sancionador y ésta no es recurrida, queda firme en vía administrativa, por lo que no habría razón para no ejecutarla. La Directriz, en abierta invasión de las potestades legislativas, dispone, contra legem, que **no** se ejecute la resolución, "por su dependencia" con la firmeza del procedimiento determinativo. Esto evidencia que la firmeza del acto



determinativo es un presupuesto básico del elemento "motivo" del acto sancionador, lo que implica que éste no debe dictarse sino hasta que aquélla se produzca. El dictado del acto sancionador sin dicho presupuesto lo vicia de nulidad absoluta, por falta de dicho elemento motivo. Lejos entonces de adoptar la solución coherente y válida, la Directriz incurre en una **doble incoherencia**: primero, manda dictar un acto inválido o nulo; segundo, en lugar de ejecutar, como procede, un acto firme, conciente de su invalidez, ordena que no se ejecute. O sea, en lugar de producir un acto válido y luego proceder a su ejecución inmediata, produce un acto inválido y, contra la ley, decide no ejecutarlo.

4. En segundo lugar, la Directriz ordena "revocar de oficio" el acto sancionador si luego la resolución del recurso determinativo favorece al contribuyente. Sin embargo, el artículo 156,1 de la Ley General de la Administración Pública establece que "No será posible la revocación de actos reglados". ¿Qué más acto reglado puede concebirse que el que impone una sanción, sujeta al principio de legalidad y de tipicidad punitiva? Esto evidencia que la solución administrativa contraviene la Ley. En la resolución Infrac. AU-10R-055-08, de las 11 horas del 28 de abril del 2008 la Administración Tributaria sostiene contra lo expuesto que el acto administrativo de aplicación de una sanción es un acto discrecional, no reglado. Esta tesis no parece sostenible, pues el principio mismo de tipicidad de las sanciones es incompatible con el carácter discrecional:

Basta con acudir a las definiciones de **E. ORTÍZ**<sup>[16]</sup>:

"Acto discrecional es aquel cuyo motivo o contenido, o ambos al mismo tiempo han sido imprecisamente regulados por la ley, sea porque ésta no ha determinado del todo uno de ellos, sea porque los ha definido empleando conceptos indeterminados de valor, de apreciación subjetiva para el funcionario. La discrecionalidad consiste precisamente en la elección que ese margen de apreciación subjetiva conlleva. Acto reglado es el de motivo y contenido determinado en forma precisa por la ley, en razón de emplear conceptos de sentido común, técnico o de valor, cuyo significado está dado por la misma ley, que indica el criterio para comprenderlos... Es acto reglado la declaración de la deuda de un contribuyente, porque hay escalas numéricas que indican la proposición del impuesto sobre la renta y obligan a pagarlo de conformidad exacta con ella."

Si es reglado el acto de determinación del impuesto, por imperativo del principio de reserva de ley, ¿cómo no habría de serlo el acto de determinación de una sanción, que en virtud del principio de tipicidad la infracción debe estar precisamente determinada en la Ley? Como veremos, la única excepción a este principio lo encontramos por la regulación expresa en materia de cierre de negocios, en cuyo caso existe

la facultad administrativa de aplicarlo o no: pero aun en ese caso la facultad se da para no aplicar la sanción aun cuando se hayan configurado todos los elementos del ilícito, mas no para aplicarla sin sujeción estricta a las causales típicas que dan lugar al cierre de negocios.

Podemos ahora traer a colación, en apoyo a la tesis que sostenemos, los razonamientos del Juez Villalobos Soto en la sentencia 86-2006:

I.Considero que la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo es conforme a derecho, por cuanto el acto que impone la sanción se basa en la presunción de que el administrado no cumplió con sus deberes tributarios, pero dicho fundamento no está aún definido, pues el procedimiento administrativo de determinación de los tributos está pendiente de resolución firme. En otras palabras, la Administración estimó que un contribuyente no hizo en forma correcta la declaración de sus impuestos, razón por la cual inició un procedimiento determinativo en el cual el administrado puede discutir no solo el monto debido sino la procedencia del cobro, al alegar que sus deducciones, cálculos o forma de declarar es la correcta, y conforme a derecho, de manera que, en tanto este procedimiento no tenga solución firme, el fundamento del proceso sancionatorio no existe.

II.La supuesta infracción del contribuyente, la declaración defectuosa o maliciosa de impuestos, es ni más ni menos que el "motivo" del acto administrativo sancionatorio. De conformidad con el artículo 128 de la Ley General de la Administración Pública el acto administrativo será válido si se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico, incluso en cuanto al móvil del funcionario que lo dicta, en consecuencia, si no hay una conformidad "sustancial" con la ley no hay validez, en este sentido el numeral 133 ibídem requiere en forma expresa:

**"El motivo deberá ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto."**

Por su parte, el 136 ibídem a su vez dispone que deben ser motivados con mención de sus fundamentos los actos que impongan obligaciones, que limiten o supriman o denieguen derechos subjetivos (inciso a), para cuyo efecto la motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto (párrafo 2), lo que en este caso sería el informe o la resolución de que existe una falta, la cual no tiene firmeza al estar sujeta a un proceso no resuelto de determinación de deuda tributaria. En mi criterio, un procedimiento sancionatorio no se puede basar en la comisión de una falta de la que no se tiene certeza, al estar en discusión, no sólo el monto de la infracción sino la existencia misma de ella, pues el administrado alega con fundamentos jurídicos sujetos a consideración que no cometió la transgresión, por lo que la pena

que se impone no tiene un motivo cierto, el mismo no existe tal y como se debe tomar como base del acto, lo que hace que a este le falte un elemento esencial, vicio de nulidad absoluta del acto (artículo 158), por devenir en sustancialmente disconforme con el ordenamiento, al faltar uno de sus elementos constitutivos reales (artículo 166). En consecuencia, no se podrá presumir legítimo un acto que adolece de semejante patología, ni se podrá ordenar su ejecución (artículo 169), no se puede subsanar ni arreglar a derecho por saneamiento o convalidación (artículo 172), es deber de la Administración declararlo inválido (artículo 174) y ordenar su ejecución implica responsabilidad civil, administrativa y penal (artículo 170); de esta forma la decisión del Tribunal Fiscal Administrativo era la única que se podía dictar.

III El Código Tributario regula en forma confusa la situación, pues obliga a la Administración a iniciar el procedimiento sancionatorio al mismo tiempo que el determinativo y a resolverlo dentro de ciertos plazos perentorios, pero a mi parecer ello no justifica una solución ilegal del procedimiento sancionatorio; el imponer una sanción firme con base en un motivo inexistente o, en todo caso, sujeto a determinación cierta futura, para que luego se replantee la validez de la sanción, no es una solución lógica y racional, es un resultado incongruente con el resto del ordenamiento jurídico y por principio de lógica la ley no puede imponer una solución ilegal, las normas deben aplicarse en conjunto y en forma coherente; además, la especialidad de la materia no excluye la aplicación de la Ley General de la Administración Pública, pues se trata de las disposiciones básicas sobre los elementos esenciales del acto administrativo. La única respuesta posible es que la determinación tiene que haber sido resuelta antes de que se imponga la sanción..."

Este voto de minoría se ha transformado en la tesis de mayoría, tal como resulta de los resuelto por el Tribunal Contencioso Administrativo en su sentencia 08-2008:

En nuestra consideración, si bien el artículo 153 del Código Tributario autoriza a la Administración Tributaria para proceder **"al inicio de la causa"**, dicha disposición legal **"no autoriza a la imposición de la sanción"**, pues la misma depende o está condicionada –por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Las conductas tipificadas por las que se pretende imponer la sanción al contribuyente –en este caso la presentación de declaraciones inexactas-, encuentra su motivo y fundamento en la determinación que al efecto se realice en el procedimiento determinativo, una vez analizada la procedencia o no de las argumentaciones del contribuyente. De igual forma la aplicación de la sanción depende del monto que en definitiva se determine en el procedimiento determinativo. En caso de que el acto determinativo no se encuentre firme, el acto sancionador carece de un

motivo cierto, faltando uno de los elementos constitutivos del acto administrativo al ser inexistente o incierto el motivo del acto. En tales circunstancias, ésta Sección del Tribunal coincide con las consideraciones plasmadas en el voto salvado de la Sentencia No. 86-2006, dictada por la Sección Primera del Tribunal Contencioso, en el sentido de que conforme a las disposiciones establecidas en los artículos 133, 158 y 166 de la Ley General de la Administración Pública, el acto sancionador se encuentra viciado de nulidad absoluta y ordenar su ejecución podría generar responsabilidad civil, administrativa y penal. De igual forma, no considera ésta Cámara procedente el argumento del representante del Estado en el sentido de que no existe violación del ordenamiento jurídico en la actuación de la Administración Tributaria, ni se ha causado perjuicio al contribuyente al no haberse ejecutado la sanción en el procedimiento sancionatorio hasta tanto el procedimiento de determinación de tributos no se encuentra firme. Lo anterior toda vez que la ejecución del acto sancionador se refiera a una etapa posterior de la actividad formal de la Administración que aquí no se discute, relativa a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Respecto de la imposibilidad de dictar la resolución sancionatoria sin que se encuentre firme la resolución determinativa, ya esta Sección del Tribunal ya ha analizado el punto en cuestión, considerando al efecto lo siguiente:

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

"(...) El Tribunal estima que el numeral 153 que se acusa desaplicado no indica, -ni siquiera en su literalidad-, que es posible dictar una sanción sin esperar la firmeza del procedimiento de determinación. El referido numeral autoriza a la Administración Tributaria para proceder al **"al inicio de la causa"**, más no a la imposición de la sanción, toda vez que la misma depende o está condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Debe tenerse presente que, la conducta prohibida -tipo- "omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas" acarrea una sanción que se establece **partiendo del monto establecido** en el procedimiento

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

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

sino además arbitraria, porque implicaría que el debido proceso de la sociedad accionada se limita únicamente a la presentación de recursos en el procedimiento sancionador, cuando es claro que en cualquier procedimiento el debido proceso debe garantizarse desde su inicio, y especialmente tratándose de materia represiva. Así, advierte esta Cámara que el proceder de la Administración Tributaria de Heredia fue contrario al ordenamiento jurídico, por lo que deben rechazarse los argumentos del recurrente en punto a la inobservancia de la Jueza A-quo, respecto del contenido y alcances del artículo 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.- **V.-** Tampoco es de recibo la tesis del representante del Estado, en cuanto a que la Administración Tributaria no ejecutó ni aplicó la sanción aludida, y que en virtud de tal inejecución no incurrió en violación alguna al ordenamiento jurídico, pues tal argumento se refiere a una etapa posterior de la actividad formal de la Administración que aquí no se discute ni interesa, relativa a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. El reproche que motivó la anulación de la resolución SA-04-R-0081-1 de la Administración Tributaria de Heredia y de todo lo actuado por ésta, **se enfoca al dictado de la sanción**, es decir, al nacimiento del acto administrativo como tal, en tanto expresión de voluntad en el ejercicio de la función administrativa, la cual en este caso resultó ser prematura, en razón de la ausencia de firmeza del procedimiento determinativo que le servía de base. En ese estado de cosas, es claro que el motivo(fundamento de hecho) del acto sancionatorio se encontraba viciado en forma grave, dado que era inexistente, o al menos incierto, al momento de ser tomado en cuenta para su dictado, infringiéndose de esa forma el numeral 133 de la Ley General de la Administración Pública, y por consiguiente, la sanción estaba viciada de nulidad absoluta, de conformidad con los numerales 158 y 166 del mencionado cuerpo legal. Con base en lo anterior, ni siquiera es discutible o relevante el hecho de que la Administración optara por no ejecutar la sanción (amparada en la directriz 01-2002), pues en primera instancia ni siquiera debió dictarla; pero aún cuando de forma irregular la hubiere dictado, como sucedió en la especie, la misma era inejecutable a tenor de los numerales 169 y 170 de la Ley General de la Administración Pública, so pena de incurrir en responsabilidad civil la Administración, y civil, administrativa y eventualmente penal el servidor que la ordenara. Por todo lo expuesto, el Tribunal opta por desestimar los agravios del apelante, por considerar que la resolución 148-2003 de las 11:00 horas del 4 de abril del 2003 del Tribunal Fiscal Administrativo, se encuentra ajustada al ordenamiento jurídico, no siendo lesiva de los intereses públicos, tal y como acertadamente resolvió la Jueza A-quo.- **"Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena No. 25-2008 de las 16:00 horas del 10 de octubre de 2008)"** Las consideraciones esbozadas en la Sentencia citada, son de aplicación de aplicación al

presente caso, sin que existan motivos para apartarse de dicho criterio, en razón de lo que al haberse dictado el acto sancionatorio, sin que el proceso determinativo se encuentra firme, el acto sancionador adolece de un vicio de nulidad absoluta, por lo que lo procedente es acoger el extremo de las pretensiones del actor referida a la declaratoria de nulidad absoluta de la Resolución SAF-08-8164-06 dictada por la Administración Tributaria de la Zona Norte..."

Como puede verse, la posición actual de la jurisdicción contenciosa administrativa es que no se puede dictar la resolución sancionatoria sin que esté firme la resolución determinativa.

#### **f) Revisión y ejecutoriedad del acto sancionador**

La resolución sancionatoria tiene recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en un plazo de 3 días hábiles contados a partir de la notificación.<sup>[17]</sup> De conformidad con la reforma operada al artículo 150 CNPT por el Código Procesal Contencioso Administrativo en su artículo 201, se aclara que el recurso ante el Tribunal Fiscal es *"sin perjuicio de que el interesado pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional."*

En el contexto de la aplicación de la infracción prevista en el artículo 81 CNPT, cuando esta resolución es notificada de manera simultánea con la resolución determinativa, en los términos de la posición expuesta de la Directriz DGT-02-2006, se presenta la incoherencia de que el obligado tributario tiene 15 días para recurrir esta última, mientras que solo cuenta con 3 días para recurrir la resolución sancionatoria. Visto que lo discutido en sede determinativa integra el elemento objetivo de la infracción del artículo 81 CNPT, se limita así sensiblemente el derecho de defensa en el procedimiento sancionador. Como vimos, la Directriz señalada resuelve este problema para efectos de la notificación del traslado de observaciones y cargos, mas no para efectos de la interposición de recursos.

Se prevé un plazo ordenatorio de un año para que resuelva el Tribunal Fiscal Administrativo. Este plazo, aun cuando ordenatorio, resulta totalmente incoherente en relación con la celeridad que se le pretende imprimir al procedimiento con el plazo de quince días dispuesto para la resolución de la Administración Tributaria.

Mientras no se resuelvan los recursos indicados, la sanción no puede ser ejecutada, a la luz de lo dispuesto en el artículo 169 CNPT, que consigna que

"No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y **recargos** que hayan

sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, **hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución** y, tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria."

En la terminología del régimen sancionador vigente antes de la Ley de Justicia Tributaria, por "recargo" se entendía las sanciones pecuniarias de aplicación automática y por "multa" se entendía la sanción pecuniaria por la infracción de defraudación, que se aplicaba a través de un procedimiento especial desarrollado ante la jurisdicción contencioso-administrativa. De este modo, adaptando la norma a la nueva terminología, debe entenderse que la norma se aplica ahora a las multas previstas para las infracciones administrativas del Título III CNPT.

En su redacción anterior al Código Procesal Contencioso Administrativo, el último párrafo del artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establecía que al procedimiento para sancionar se le aplicará *"el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en este Código y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa"*. El artículo 165 CNPT, también en su vieja redacción remitía a la regulación de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la impugnación de los actos administrativos relativos a la determinación de la obligación tributaria. En los artículos 82 y 83 de la mencionada Ley se regulaba el llamado proceso especial tributario, que era el aplicable para la discusión sobre los actos de determinación de la obligación Tributaria. Es éste, precisamente, el **régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa** que prevía tanto el Código Tributario como la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la determinación de las obligaciones tributarias.

Resultaba entonces claro que el párrafo citado del artículo 150 señalaba que este régimen general **también** aplicaría para discutir lo relativo a los actos que imponen sanciones tributarias. Esto se confirma con lo que a continuación señalaba el último párrafo de este artículo:

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

El inciso 9) del artículo 83 mencionado estaba inserto dentro de la regulación del **proceso especial tributario**, con lo cual se decía que aplicarían todos los demás incisos de dicho artículo 83, menos el 9, que es el que impedía la suspensión del acto administrativo en materia tributaria general. En otras palabras, el proceso aplicable era el especial



tributario, con la única excepción de que sí cabe la suspensión del acto administrativo, por lo que a ese respecto sí aplica el régimen de los artículos 91 y siguientes de la Ley Reguladora. Lo anterior encontraba confirmación en lo establecido en el propio artículo 82 de la Ley Reguladora: el proceso especial tributario aplica "cuando la impugnación tuviere por objeto **cualquier acto o disposición sobre fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas, MULTAS....**"

Pese a lo expuesto, mediante el voto de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia número 365-C-2005 se consideró que un procedimiento en el que se conoce la aplicación de la sanción de cierre de negocios debía de ser competencia del Juzgado Contencioso Administrativo y por ende debía tramitarse como un proceso ordinario, no como un proceso especial tributario, bajo el argumento central de lo indicado por el artículo 82 en cuanto a que lo que era objeto de este procedimiento, en materia sancionadora, eran las "multas", no el cierre de negocios. Se obviaba así que el último párrafo del artículo 150 del CNPT claramente establecía que el procedimiento por el cual se debe discutir en sede judicial **toda infracción administrativa tributaria**, sea una multa o un cierre de negocios, es el proceso especial tributario, ya que la frase: *"se aplicará el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa"* se refería a la vía por la que normalmente se impugnaban las determinaciones tributarias, es decir el proceso especial tributario.

En todo caso, con la reforma al artículo 150 CNPT por el artículo 201 del Código Procesal Contencioso Administrativo, se dispone en el último párrafo de este artículo que la

"interposición del proceso contencioso-administrativo se regirá conforme lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso Administrativo, incluso para el dictado y la aplicación de las medidas cautelares, las cuales también serán procedentes para el procedimiento sancionatorio tributario."

Por su parte, la reforma del artículo 165 elimina el proceso especial tributario, estableciendo para la impugnación de los actos tributarios, sancionatorios y determinativos, el juicio ordinario contencioso-administrativo previsto en el CPCA.

Es por ello que en materia sancionatoria, tanto con el régimen anterior como con el actual, se plantea el tema de la posibilidad de suspensión del acto administrativo, sustanciada a través del incidente respectivo<sup>[18]</sup> bajo la legislación anterior, o como una medida cautelar según lo dispuesto por los artículo 19 y siguientes del CPCA. Esta medida puede plantearse dentro de un proceso contencioso ya establecido o de forma previa a la iniciación del proceso (inciso 2) del artículo 19.

El artículo 19 del Reglamento de Cierre de Negocios contiene una norma orientada a evitar que se frustre en la práctica la posibilidad de obtener tutela judicial efectiva en cuanto a la valoración del juez de la solicitud de suspensión de la ejecución del cierre:

"De conformidad con el último párrafo del artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en los casos en que el contribuyente demuestre haber presentado ante el Órgano Judicial competente, el incidente de suspensión del acto administrativo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación que agota la vía administrativa, la Administración Tributaria no ejecutará el cierre del negocio hasta que se resuelva el incidente de suspensión del acto administrativo, por parte el Órgano Judicial competente. Es deber del contribuyente demostrar a la Administración Tributaria el haber presentado el incidente de suspensión correspondiente, so pena que se proceda al cierre respectivo, sin responsabilidad para la Administración Tributaria".

Al plazo de 30 días subyace la interpretación de que bajo la anterior legislación el proceso aplicable era el especial tributario, el cual tenía un plazo de caducidad precisamente de 30 días. Con el CPCA, el plazo de caducidad de la acción es de 3 años, por lo que término de 30 días no encuentra conexión alguna con dicho plazo de caducidad. Sin embargo, por una parte, parece razonable entender que dicho plazo busca no dejar en estado de incertidumbre por tanto tiempo la ejecución del acto administrativo, de modo que se obligue al obligado tributario a accionar en un plazo corto si pretende evitar dicha ejecución. Ahora, parece claro, por otra parte, que si el obligado presenta la medida cautelar o comunica a la Administración sobre dicha presentación fuera del término de 30 días, en momentos en que todavía no se ha ejecutado el cierre, ello no obsta para que ésta deba abstenerse de ejecutar el cierre de negocios mientras no se resuelva la medida cautelar. En otras palabras, dicho plazo de 30 días debe considerarse ordenatorio y no perentorio, pues es la única forma de garantizar la tutela judicial efectiva.

Asimismo, puede entenderse que la norma del Reglamento de Cierre de Negocios debe encontrar aplicación analógica para otro tipo de sanciones en que se haya solicitado una medida cautelar, lo cual es permitido por lo dispuesto en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que tan sólo excluye la analogía respecto de la creación de hechos generadores o exenciones, según vimos en el Tomo I de esta obra.

La tutela cautelar, como bien dice E. JINESTA citando a Barbieri preserva *"el equilibrio que debe prevalecer entre los ciudadanos y la Administración"* <sup>[19]</sup>. En esta línea, la tutela de urgencia como la invocada ante el Tribunal, "está integrada por una categoría muy amplia de providencias judiciales en constante renovación que contribuyen de

manera determinante a la tutela judicial efectiva sobre la base de la celeridad y su adecuación a materias particulares" [20]. Los presupuestos básicos para el otorgamiento de la tutela cautelar son el "*Periculum in mora*" y el "*Fumus Bonis Iuris*".

Asimismo, el artículo 22 del Código Procesal Contencioso Administrativo establece que:

"Para otorgar o denegar alguna medida cautelar, el tribunal o el juez respectivo deberá considerar, especialmente, el principio de proporcionalidad, ponderando la eventual lesión al interés público, los daños y los perjuicios provocados con la medida a terceros, así como los caracteres de instrumentalidad y provisionalidad, de modo que no se afecte la gestión sustantiva de la entidad, ni se afecte en forma grave la situación jurídica de terceros.

También deberá tomar en cuenta las posibilidades y previsiones financieras que la Administración Pública deberá efectuar para la ejecución de la medida cautelar".

Es básico denotar el especial perfil denominado de la "*bilateralidad del periculum in mora*" o "*perjuicio bilateral alternativo*". Resulta esclarecedor remitirnos a la Sentencia 422 de las 9:45 horas del 12 de diciembre de 1995 del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, donde se desarrollan estos conceptos de aplicación directa al caso concreto de mi representada. Dice en lo conducente:

" Uno de los perfiles más relevantes de este presupuesto, está constituido por lo que la doctrina ha denominado la "*bilateralidad del periculum in mora*" o "*perjuicio bilateral alternativo*", aspecto que le impone al órgano jurisdiccional aplicar el principio de proporcionalidad –razonabilidad técnica-, ponderando los diversos intereses involucrados al acotar la suspensión –solicitante- con el interés público y el de terceros, por lo que, únicamente, otorgará la medida cuando el perjuicio que pueda sufrir el solicitante sea cualitativa y cuantitativamente superior al daño por la contraparte –Administración Pública- o un tercero. (...) Es decir, ningún interés público puede llegar al extremo de sacrificar la tutela judicial efectiva que comprende la cautelar. Bajo esa inteligencia, la causación de un perjuicio a los intereses de la Administración Pública o de un tercero, únicamente puede enervarle al administrado la posibilidad obtener la suspensión de la ejecución cuando aquel sea cuantitativa y cualitativamente superior al daño que puede sufrir el último con la ejecución del acto". (el subrayado no es del original)

El otro presupuesto es el "*fumus boni iuris*",

"llamado, también, apariencia o humo de buen derecho se traduce en un juicio hipotético de probabilidad o verosimilitud acerca de la existencia de la situación jurídica sustancial que invoca la parte promovente y que, aparentemente, la legitima o del éxito eventual de la pretensión en la sentencia definitiva –probabilidad de salir vencedor de la litis<sup>[21]</sup>"

En relación con el "*fumus boni iuris*" es importante invocar lo dicho en la sentencia 422 –95 del Tribunal Contencioso Administrativo donde se dijo:

"En punto al *fumus boni iuris*, denominado, también apariencia o humo de buen derecho, es preciso acotar que se traduce en un juicio hipotético de probabilidad o verosimilitud acerca de la existencia de la situación jurídica sustancial y éxito de la pretensión principal en la sentencia definitiva, y se manifiesta en la seriedad, fundamento y consistencia de las pretensiones invocadas por el actor"

En el mismo sentido, explica **M.J. SILVA SÁNCHEZ**<sup>[22]</sup> en relación con la experiencia española:

"La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español resume las principales características de admisibilidad de las medidas cautelares: la más reciente jurisprudencia, ratificada por las sentencias del Tribunal Constitucional 238/1992, de 17 de diciembre, y 148/1993, de 29 de abril, condiciona la concesión de la suspensión a la confluencia de tres presupuestos fundamentales, a saber, la concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*), la apariencia de que el demandante ostenta el derecho invocado con la consiguiente probable o verosímil ilegalidad de la actuación administrativa (*fumus boni iuris*) y la valoración del perjuicio que para el interés general acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada.

Como se ha reconocido tradicionalmente, la suspensión del acto administrativo es una medida excepcional frente al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, condicionada en la legislación anterior por la causación de daños de difícil o imposible reparación. En el artículo 21 CPCA, esta exigencia se atenúa, al hablarse ya no de daños de "difícil o imposible" reparación, sino de "graves daños o perjuicios, actuales o potenciales."

Tratándose de sanciones pecuniarias, pareciera que el criterio aplicable bajo la anterior legislación sería el peligro de ruina económica que pudiera causar la aplicación del acto.<sup>[23]</sup> Sin embargo, bajo el nuevo CPCA, cabe más bien entender aplicable, con mayor razón aun al caso de sanciones administrativas, lo que **M.J. SILVA SÁNCHEZ**<sup>[24]</sup> explica respecto de la

suspensión de las liquidaciones de la obligación tributaria principal en los siguientes términos:

"Tratándose de la impugnación de liquidaciones tributarias, numerosas resoluciones del Tribunal Supremo han afirmado que la legislación aplicable en vía administrativa o económico administrativa hay que deducir que tanto el *periculum in mora* como la valoración del perjuicio para el interés general obligan a decretar por regla general la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones siempre que se preste el oportuno aval bancario o caución adecuada, con lo que queda garantizado aquel interés general, mientras que el *periculum in mora* resulta del propio desembolso inmediato que habría de producirse en otro caso".

Visto que estamos en materia sancionadora, cabe plantearse entonces si no procedería una interpretación más elástica, en favor del contribuyente, de los requisitos tradicionales de la suspensión del acto administrativo y, con más razón, dada la mayor flexibilidad implícita en el régimen de medidas cautelares del CPCA. Por ejemplo, tal es la interpretación de la legislación y jurisprudencia argentina que exige, más que la imposibilidad o dificultad de reparación de los daños y perjuicios, su **gravedad**.

Con fundamento en lo anterior, sostiene **R. SPISSO**<sup>[25]</sup> que no es necesario

"que se dé una situación en que el monto cuantioso del apremio pueda aniquilar el patrimonio del contribuyente", sino que la gravedad del perjuicio "debe ser analizada comparando los daños que provoca la ejecución del acto administrativo con los que ocasiona la suspensión. Cuando aquéllos son de mayor trascendencia y gravedad que éstos procede la suspensión. La existencia de daños graves al contribuyente pueden estar dados por las pérdidas económicas derivadas de la realización apresurada de bienes para satisfacer la pretensión fiscal, por el monto significativo de la liquidación en relación con el patrimonio del contribuyente o por la afectación de su capacidad productiva o del nivel de empleo con pérdida de puestos de trabajo, situación, esta última, que genera también perjuicios a terceros."

En el caso de la sanción de cierre de negocios, parece claro que la gravedad de los daños y perjuicios que provoca la ejecución del cierre supera con creces el sacrificio de la suspensión, pues mientras que el cierre puede ejecutarse una vez que se resuelva el proceso de fondo, sin perjuicio económico para el Estado, la provocación de daños y perjuicios que genera el cierre del negocio sí es por definición considerable. De ahí que la regla debería ser la suspensión del acto de cierre de negocios.

En ese sentido, I Tribunal Superior de lo Contencioso Administrativo ha encontrado que en un cierre de local -no referido a la sanción que nos ocupa- pueden darse tales daños de difícil o imposible reparación:

"en efecto- sostuvo- de ejecutarse de inmediato tal acto, podría ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, sobre todo respecto de los trabajadores que laboran en la empresa actora, quienes podrían verse afectados por una suspensión de labores, mientras su empleadora encuentra y se traslada a otro local apropiado para reiniciar el trabajo que quedaría interrumpido con el cierre del local que actualmente ocupa, (Art. 74, inciso b) del Código de Trabajo), **y por otra parte no se ve los daños y perjuicios que de inmediato se irrogarán al Estado o a terceros mientras el acto administrativo impugnado se encuentre en suspenso...**" [26]

Relacionando este pronunciamiento con la sanción de cierre que nos ocupa, vemos que a ésta se le puede aplicar el criterio de que no se irrogan daños y perjuicios al Estado o a terceros mientras el acto impugnado se encuentre en suspenso. Es éste un argumento reiterado en materia de incidentes de suspensión del acto: así, se dijo, en otro pronunciamiento que

"el acto impugnado no es por el momento de imprescindible ejecución porque nada se pierde con esperar la resolución definitiva de este asunto para que, de proceder, sea entonces que se ejecute; y por otra parte, en cambio su ejecución sí podría ocasionarle a la actora daños o perjuicios de imposible o difícil reparación conforme lo señala el Art. 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa." [27]

Su fundamento está, precisamente, en el principio de proporcionalidad de los actos administrativos en relación con su finalidad y en el principio de mínima incidencia en la esfera jurídica de los administrados, tema estudiado en detalle en el Tomo II de esta obra.

En cuanto al otro criterio, el del perjuicio de los trabajadores no parece tan relevante en la materia que nos ocupa, pues el propio artículo 86 CNPT señala que en *"todos los casos de cierre el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como las demás cargas sociales."*

La fama o buen nombre notorio del incidentista es otro criterio esbozado en nuestra jurisprudencia:

"...es de rigor confirmar la decisión tomada por el órgano a quo, no sólo en gracia a las altas y relevantes posiciones que el actor ha desempeñado al servicio del país, lo que es público y notorio, sino, especialmente, porque lo contrario significaría mantenerlo en el cumplimiento de una

pena que, hasta este momento procesal, no puede decirse a ciencia cierta si debe o no cumplirla eternamente."<sup>[28]</sup>

Este criterio es de indudable aplicación en el caso de los cierres de negocios, donde el buen nombre del comerciante resulta esencial: a medida de que se da un fenómeno de culturización tributaria, el objetivo es que se desarrolle cada vez más una percepción social negativa del incumplimiento fiscal, por lo que el daño en el buen nombre del comerciante y su negocio será generalmente alto.

Lo anterior nos lleva a la conclusión de que será normal que en el hecho mismo del cierre de negocio se generen daños y perjuicios de difícil o imposible reparación pues, una vez cerrado el negocio, el daño o perjuicio, especialmente aquel moral, parece intuitivamente de muy difícil reparación.<sup>[29]</sup> Algunos pronunciamientos en que se ha entendido que no se dan las condiciones para suspender el acto, interpretados a contrario sensu, parecen apuntar en esta dirección:

"Que para la procedencia de la suspensión del acto administrativo impugnado se requiere, como *conditio sine qua non*, que su ejecución "hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil", lo que no aparece probado ni demostrado suficientemente en autos por la incidentista (...), máxime que el Tribunal no atina cómo puede a estas alturas ocasionar daños y perjuicios de reparación imposible o difícil la clausura de un establecimiento comercial de restaurante, cantina y salón de baile que "permanece cerrado desde el 4 de diciembre de 1974, o sea, desde hace más de dos años".<sup>[30]</sup>

"Que en los autos no existe prueba alguna que demuestre o ponga en evidencia la existencia de daños y perjuicios, presentes o futuros de difícil o imposible reparación, que ameriten la suspensión de la orden de higiene que declara inhabitable el local y dispone el desalojo dentro de los siguientes treinta días.

El propio demandante manifestó en el escrito inicial con que se abrió este incidente que el local no lo ocupaba ya como negocio comercial, sino que lo destina ahora a casa de habitación para él y su familia..."<sup>[31]</sup>

En ambos casos, subyace la idea de que si el establecimiento comercial hubiese estado abierto y en funcionamiento sí cabría apreciar la posibilidad de que se generen daños de difícil o imposible reparación. Esta conclusión esbozada es la que ha mantenido la jurisprudencia argentina en materia de la llamada "sanción de clausura", idéntica a la de nuestro "cierre de negocios". Como observa **R. SPISSO**<sup>[32]</sup>,

"los jueces, ejerciendo la atribución conferida por la ley, que los autoriza a otorgarle al recurso efectos suspensivos cuando aprecian que la

clausura pueda causar un gravamen irreparable, han decretado, en forma generalizada, la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo."

La sanción de cierre de negocios es también especialmente sensible respecto a su potencialidad de causar daños a terceros ajenos a las infracciones cometidas. La Sala Constitucional, en su resolución 8191-2000, estableció el principio de que la aplicación de la sanción de cierre de negocios no puede provocar afectación de intereses de terceros ajenos a cualquier situación de incumplimiento, tema que debe ser tomado en cuenta incluso para ejercer la discrecionalidad en cuanto a la no aplicación de la sanción, como veremos. Si ello es así respecto de la imposición final de la medida, con mayor razón la posibilidad de que se generen ese tipo de daños es otro elemento que desplaza la balanza de los intereses en juego a favor de la medida de suspensión.

### **g) Ejecución de la sanción de cierre de negocios**

De acuerdo con el artículo 15 del Reglamento de Cierre de Negocios, la orden de cierre se ejecutará como mínimo por medio de dos funcionarios de la Administración Tributaria y un miembro de la Fuerza Pública, debiendo levantarse un acta de todo lo actuado, que deberá ser firmada por los ejecutores y el dueño, gerente o administrador del establecimiento o quien lo represente. Si éste se negare a firmar o se retirare sin hacerlo, se consignará en el acta esa circunstancia.

El artículo 16 precisa que la clausura se puede ejecutar a cualquier hora, como mejor convenga a los intereses fiscales, según se habilite de acuerdo con la Ley General de la Administración Pública, si bien se introduce una regla de mínima incidencia en cuanto a que deberá procurarse realizar el cierre cuando exista el menor número de personas dentro del establecimiento.

El artículo 17 prevé dos casos especiales en cuanto a la ejecución del cierre, que no son más que adaptaciones de sentido común para proteger el principio de personalidad de la sanción. Es decir, buscan evitar que se afecte con la medida a personas que no han cometido la infracción:

a) Si la orden de cierre afecta a un local que sirva de habitación a una o más personas, o a un edificio en que se encuentren varios establecimientos, la orden de cierre se ejecutará de tal forma que no impida el acceso a la casa de habitación o a los otros establecimientos comerciales.

b) Si en un mismo local se encuentran varios negocios, ya sea que compartan o no el equipo o la maquinaria, la orden de cierre consistirá en la prohibición expresa para el infractor de ejercer la actividad, lo cual se hará constar en un acta.



El artículo 18 prevé que si en el establecimiento que debe ser clausurado se encuentran mercancías de fácil descomposición, se ordenará al dueño, gerente o administrador, que las coloque en lugar apropiado, para que no sufran perjuicio. En caso de negativa, la pérdida será atribuible al propietario del negocio. Si se encuentran animales vivos dentro del local, los mismos serán puestos a disposición del interesado.

El artículo 7 desarrolla la norma del artículo 86 CNPT en cuanto a que la ejecución del cierre se extenderá a todos los establecimientos que tenga un contribuyente cuando se trate de las causales relativas a la no presentación de declaraciones o ingreso de las sumas retenidas, percibidas o cobradas en el contexto de los Impuestos General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. En cambio, cuando se incurra en la infracción de no emitir o entregar facturas únicamente se cerrará el establecimiento en que se haya cometido la infracción.

El artículo 20 establece que una vez cumplida la sanción el Gerente de la Administración Tributaria ordenará la reapertura del negocio.

Señala el artículo 21 en relación con la infracción de destrucción o alteración de sellos:

Para demostrar la infracción establecida en el artículo 87 del Código Tributario, se deberá levantar un "Acta" la que deberá contener un detalle de todo lo ocurrido y constatado, así como de la información recabada respecto de posibles testigos de lo sucedido. Si existiere en el (o los) negocio(s) infractor (es), el representante o cualquier empleado del mismo, se le entregará copia del acta. Si no existiere, se procederá a entregar dicha copia en el domicilio fiscal registrado del contribuyente.

---

[1] "Sanciones y reforma tributaria", La Nación, 12 de abril, 1999, p. 42 A.

[2] Se trata de la Ley 14/1998. Sobre el punto puede verse J.M. TELLO BELLOSILLO, "Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Revista de Contabilidad y Tributación, No. 180, Centro de Estudios Financieros, Marzo, 1998, Madrid, Barcelona, Valencia, p.p. 143 ss.

[3] El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, Thomson Civitas, Editorial Aranzadi, S.A, 1ª. edición, Madrid, 2008, p.p. 77 ss., con amplia cita doctrinal.

[4] Vid. infra, punto 5.2.

[5] "Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos."

[6] "Para efectos del presente Título III, el término Administración Tributaria, debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda."

[7] Lo que no significa, debe aclararse, que las propuestas relativas a la comisión de infracciones formales únicamente habrán de basarse en este tipo de actuaciones, sino que también tales infracciones pueden salir a relucir de procedimientos determinativos de la obligación tributaria material.

[8] "Para el desempeño de su labor, el personal al servicio de la Administración Tributaria acreditará su condición de funcionario mediante un carné de identificación que proveerá la Dirección. El carné deberá ser exhibido de previo al inicio de las actuaciones, excepto cuando los funcionarios de la Administración Tributaria actúen

dentro del marco de programas de fiscalización del cumplimiento de los deberes formales y de sanción en caso de incumplimiento. En tales casos, deberá darse cumplimiento al deber de identificación aquí señalado, una vez constatados los hechos a verificar."

[9] Como sostiene A.M. JUAN LOZANO, La Inspección de Hacienda ante la Constitución, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 77, en tales casos "A diferencia de lo que ocurre con la obligación tributaria material, la Administración no debe pronunciar resolución alguna sino que únicamente cabría apreciar la comisión de una infracción por incumplimiento de tales deberes, y aplicar la sanción correspondiente."

[10] Declaración de las partes; declaración de testigos; documentos e informes; dictámenes de peritos; reconocimiento judicial; medios científicos; presunciones e indicios.

[11] Cfr. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, No. 18 de 15:30 horas del 2 de abril de 1989.

[12] "Artículo 320.- Plazo para la práctica de pruebas. El plazo para evacuar la prueba será de cuarenta días. Cuando sea imposible para el juez practicarlas dentro del mencionado plazo, o cuando no hayan sido practicadas por causas que no sean imputables a la parte proponente y ésta manifestare por escrito su interés en la recepción, se prorrogará por el plazo que el juez estime prudente, sin que pueda exceder de otros cuarenta días."

"Artículo 321.-Plazo extraordinario. Cuando en la demanda, contestación o reconvencción se hubieran ofrecido pruebas que deban recibirse en el extranjero, el plazo para evacuarlas será establecido por el juez de acuerdo con las circunstancias, plazo que no excederá en ningún caso de cuatro meses.

El juez no accederá a la prueba sino cuando la considere absolutamente indispensable para resolver el punto discutido, y cuando el proponente carezca de otros medios de prueba suficientes que pueda aportar en el país para demostrar los hechos invocados."

El artículo 321 regula los requisitos para obtener el plazo extraordinario.

[13] Artículo 150 CNPT; Directriz DN-01-2000. El artículo 10 del Reglamento de Cierre de Negocios señala que "Cuando de los hechos y pruebas se tenga por demostrada(s) la(s) causal (es), el infractor se hará acreedor al cierre de negocio(s) por cinco días naturales. Dicha sanción se establecerá mediante resolución motivada de la Administración Tributaria." El artículo 11 señala el mismo plazo de 15 días hábiles para resolver.

[14] El artículo 12 del Reglamento sobre Cierre de Negocios reproduce esta norma en esencia los mismos requisitos:

- a. Enunciación del lugar, hora, fecha y Administración Tributaria.
- b. Indicación del tributo y del período fiscal cuando corresponda.
- c. Indicación de la infracción que se le atribuye.
- d. Apreciación de las pruebas y defensas alegadas.
- e. Fundamentos jurídicos de la decisión.
- f. Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.
- g. Indicación de los recursos que proceden, plazo y órgano ante quien debe interponerse.

[15] Entre otros, véase el fallo No. 537-2006-P de las 10 horas del 28 de noviembre del 2006.

[16] Tesis de Derecho Administrativo, Tomo II, Biblioteca Jurídica Dike-Stradtman Editorial, 2002, p.p. 420-421.

[17] En el mismo sentido, véase el artículo 14 del Reglamento de Cierre de Negocios.

[18] Sobre el tema, en nuestra doctrina, vid. últimamente E. ROJAS, La jurisdicción contencioso administrativa de Costa Rica, T. II, Imprenta Nacional, 1996, p.p. 919 ss.

[19] Jinesta Lobo, Ernesto. La tutela cautelar atípica en el proceso contencioso-administrativo. Ediciones del Colegio de Abogados de Costa Rica. San José. Costa Rica. P.22.

[20] Idem, P.71

[21] Jimenez Meza y otros. El nuevo Proceso Contencioso-Administrativo. Escuela Judicial. 2006. P.173

[22] El Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria (Doctrina jurisprudencial), Madrid, Ed. Marcial Pons, 2ª. edición, 1996, p.p.. 538-539.

[23] Cfr. T.S.C.A. No. 2369 de 19/7/77, en que se estableció que "El solo peligro de la ruina económica de una empresa, como ocurre en el presente caso, es motivo suficiente para decretar la suspensión del acto administrativo."

[24] El Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria (Doctrina jurisprudencial), cit., p.p.. 538-539.

[25] Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 84.

[26] T.S.C.A No. 2356 de 15:45 hrs de 27 de junio de 1977.

[27] T.S.C.A. No. 3694 de 6 de diciembre de 1979.

[28] T.S.C.A. No. 109 de las 15:15 horas del 8 de agosto de 1972.

[29] En ese sentido nuestra jurisprudencia ha dicho que el hecho de que sea técnicamente posible calcular un monto de daño moral no es suficiente para pretender que su reparación no sea difícil: "Dentro del normal desenvolvimiento del mundo moderno podríamos decir que casi todo daño es reparable si se hace su valoración para ser reconocido en términos económicos o de dinero, pero lo cierto es que esta tesis debe ser manejada por los Tribunales con discreción, pues de lo contrario las disposiciones de nuestra Ley Reguladora de la

Jurisdicción Contencioso Administrativa contenidas en el capítulo Quinto, Sección Primera perderían su razón de ser y su aplicación quedaría reducida quizá a unos pocos casos. Por ello, los términos de imposible o difícil reparación que contiene el Artículo 91-2 de la mencionada ley deben ser juzgados con el estudio de cada caso en particular y desde luego trascienden los conceptos limitantes de reposición económica." T.S.C.A. No. 4613 de 31 de marzo de 1981. En igual sentido T.S.C.A. No. 4564 de 17 de marzo de 1981.

[30] T.S.C.A., No. 2459 de 19 de setiembre de 1977.

[31] T.S.C.A. No. 2785 de 3 de julio de 1978.

[32] Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p.p. 98-99.

### **6.1.1. Nota introductoria:**

El régimen sancionador administrativo costarricense para tributos internos -no aduaneros<sup>[1]</sup>- contempla dos procedimientos para la aplicación de sanciones, a saber:

-El procedimiento de autoliquidación de sanciones contenido en el artículo 150 CNPT.

-El procedimiento "determinativo" de infracciones tributarias regulado en los artículos 148 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aplicable a todas las infracciones administrativas reguladas en el Título Tercero del CNPT. Este procedimiento tiene algunas especialidades en materia de cierre de negocios introducidas mediante el Reglamento sobre Cierres de Negocios (Decreto No. 28926-H).

---

<sup>[1]</sup> La Ley General de Aduanas, No. 7557, publicada en La Gaceta No. 212 del 8 de noviembre de 1995, prevé un procedimiento administrativo para aplicar sanciones en su artículo 234. Debe anotarse que las infracciones administrativas realizadas en relación con aquellos tributos internos que se aplican a la importación y exportación de mercancías deben ser aplicadas según este procedimiento. Ello deriva, por una parte, del artículo 53 de la Ley General de Aduanas, que define la obligación aduanera como aquella "constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. Salvo que se disponga lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son aplicables a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza." Por otra parte, es de notar que la Ley de Justicia Tributaria, al reformar el hoy artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, eliminó el párrafo que contemplaba el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra las resoluciones de la Dirección General de Aduanas dicte como liquidadora de impuestos no regulados por el Convenio Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA): por ejemplo, el impuesto general sobre las ventas, modalidad "importación". Así, aunque para efectos del recurso de apelación de distintas resoluciones no sancionadoras reguladas en dicho artículo 156 CNPT, debe entenderse que se trata de una remisión general a las regulaciones específicas aduaneras.

### **6.1.2 Autoliquidación de sanciones**

La posibilidad de autoliquidar la sanción viene previsto en el artículo 76 CNPT, según el cual el obligado tributario podrá autodeterminar la multa correspondiente, en los medios que defina la Administración, que actualmente es el modelo D.116. El infractor debe fijar el importe de la sanción y la Administración debe verificar la aplicación correcta de la sanción.

En sentido estricto, no estamos ante una hipótesis plena de autoliquidación, pues la forma de verificación de la Administración es a

través de una "resolución resumida" que se da en respuesta a la presentación del formulario de "autoliquidación de la sanción", tal como deriva del artículo 150 CNPT, según el cual en *"aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 CNPT."* <sup>[1]</sup>De acuerdo con la Resolución General DGT-14-2004,

"La División de Gestión será la encargada de preparar los proyectos de resolución resumida a que hace referencia el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, producto de la autoliquidación de sanciones que el contribuyente realice, siempre y cuando se trate de infracciones o irregularidades detectadas por medio del sistema de Información de la Administración Tributaria y la autoliquidación se pueda asociar en forma razonable con un incumplimiento identificado en el Sistema de Información de la Administración Tributaria."

Según el oficio de la Subdirección de Cobros de la División de Recaudación SD. C-C-107/ 2002 de 4 de julio del 2002, adicionado por el N° SD. C-C-118-2002 de 12 de agosto del 2002, que establece los *"Lineamientos para la gestión de cobros de deudas por sanciones por infracciones administrativas"*, aparte B, denominado *"Registro de Sanciones"* en el punto 4 *"Situaciones del D116 y codificación en cuenta corriente"*, presenta un cuadro con las formas de liquidación, condición y tipo de resolución que debe dictarse en las situaciones ahí señaladas de casos del formulario D-116. (Este cuadro, precisamente fue el sustituido por el oficio N° SD. C-C-118-2002 citado).

Del análisis de dicho cuadro se infiere, como destaca el oficio 188-2004, que debe siempre dictarse una resolución resumida determinado claramente la diferencia adeudada, o sin el pago liquidado no se efectuó.

Asimismo, el oficio N° DGT-0540 de 11 de junio del 2001 dispone que la resolución resumida:

"...se deberá dictar cuando el infractor autoliquida la multa de acuerdo con la sanción de que se trate y una vez realizada esta autoliquidación podrá pagar el monto determinado y subsanar el incumplimiento, para obtener la reducción de la sanción según lo indicado en los incisos a), b) y c) del artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, referidas a las infracciones administrativas que establecen los artículos 78, 79, 81, 82 y 83 del citado Código.

La Administración Tributaria deberá verificar la aplicación correcta de la sanción, por lo que si existe alguna diferencia que cobrar, se deberá emitir la resolución resumida y el recibo para el cobro que le corresponde."

Según el oficio 188-2004, la Dirección General considera que para cumplir con el precepto constitucional del debido proceso, antes de enviar el expediente a la Oficina de Cobros Judiciales, necesariamente esta resolución resumida debe notificarse al contribuyente, la cual deberá indicar expresamente:

"a) que la resolución no tiene recurso alguno de conformidad con lo que dispone el artículo 146,147,150 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y

b) que tiene un plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, para que proceda al pago correspondiente, y que de no hacerlo en el plazo indicado, se enviaría a cobro judicial."

Como puede verse, entonces, la autoliquidación de la sanción tiene como efecto el reconocimiento de que se cometió una determinada infracción administrativa, por lo que la resolución resumida tiene por objeto la verificación de si se ha calculado correctamente el monto de la sanción. De ahí que en ese contexto tiene sentido que la diferencia ajustada en relación con lo autoliquidado en la resolución resumida tenga el carácter de deuda líquida y exigible, que pueda ser objeto de los procedimientos de recaudación. Sin embargo, si la Administración discrepa en cuanto a que los hechos encuadren en la infracción autoliquidada por el contribuyente, es claro que ésta debe acudir al procedimiento sancionatorio "determinativo" de la infracción, pues de lo contrario se violaría de manera evidente el debido proceso. Piénsese, por ejemplo, en el caso del contribuyente que autoliquida la sanción prevista en el artículo 81 en el porcentaje del 25%, asumiendo que su incumplimiento es de carácter meramente negligente. Si la Administración considera que se dieron maniobras fraudulentas que darían lugar a la sanción del 75% y no a la del 25%, es evidente que ésta no podría simplemente dictar una resolución resumida por la diferencia de 25% a 75% y pretender con ello tener una deuda líquida y exigible. En tal caso, en efecto, lo que existe no es una mera discrepancia en el cálculo de una infracción reconocida por el contribuyente, sino una situación en que el contribuyente no ha reconocido haber cometido la infracción que pretende la Administración, por lo que debe seguirse el procedimiento sancionatorio ordinario.

---

<sup>(1)</sup>Véase la Directriz 01-2000.

## **6.2. Principios constitucionales de orden procesal**

Una vez hecha una descripción de los procedimientos administrativos sancionadores, debemos detenernos en las normas de orden legal en que se consagran "principios" que deben regir los procedimientos, así como en los principios constitucionales de orden procesal que deben regir la materia punitiva.

### **6.2.1. El debido proceso (artículo 39 de la Constitución) y los procedimientos sancionadores**

#### **Generalidades**

El artículo 77 CNPT establece que la Administración Tributaria deberá imponer las sanciones administrativas con apego a los principios de legalidad y al debido proceso. En la resolución contenida en su tantas veces citado Voto 3929-95, la propia Sala Constitucional reconoció este artículo como esencial para la constitucionalidad del sistema de hechos ilícitos tributarios. Con ello, se supera uno de los defectos del régimen anterior, que permitía la sanción automática de ciertas infracciones administrativas.

Por su parte, el artículo 148 CNPT, al regular uno de los procedimientos administrativos sancionadores dichos, recoge unos principios generales que, en realidad, han de ser aplicables a todos los procedimientos. Señala dicho artículo:

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

Ahora, bien entendido, el requisito del debido proceso corresponde a las exigencias procesales propias del derecho penal, con ciertos importantes matices necesarios para "evitar máximas cuya efectividad sería incompatible con el cumplimiento por la Administración de los fines que tiene encomendados"<sup>[1]</sup>, según luego exponemos. Al respecto, son de entera aplicación a nuestro ordenamiento las siguientes consideraciones del Tribunal Constitucional español en su Sentencia 18/1981, de 8 de junio (F.J. 3o.):

"...los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución".

En análogo sentido, la Sala Constitucional costarricense tiene declarado que

"Los principios del debido proceso son aplicables, mutatis mutandis, a todo procedimiento sancionador, incluyendo los de la Contraloría en el campo procedimental." [2]

---

[1] D. MARIN-BARNUEVO FABO, Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, McGraw-Hill, Madrid, Buenos Aires, Guatemala y otros, 1996, p. 287.

[2] Voto No. 2945-94. En igual sentido puede verse los votos 2997-94 y 2944-94. Los diversos componentes del debido proceso han sido ampliamente expuestos por la Sala Constitucional en el Voto 1739-92, de 11:45 horas de 1 de julio.

## **Los derechos de defensa y audiencia**

Los derechos de defensa y audiencia son consustanciales al proceso penal. Estos derechos se desdoblán en los siguientes principios y derechos: principio de intimación (derecho del imputado a ser instruido de cargos, es decir, puesto en conocimiento de la acusación desde el primer momento); principio de imputación (derecho a una acusación formal, que incluya la identificación del imputado, la descripción detallada, precisa y clara del hecho de que se acusa, la calificación legal del hecho, incluyendo los fundamentos de derecho de la acusación y la pretensión punitiva); derecho de audiencia (derecho del imputado y su defensor de intervenir en el proceso, de hacerse oír por el juez, de traer al proceso toda la prueba necesaria, de combatir argumentos de la parte acusadora así como sus pruebas de cargo).

No hay duda de que estos derechos deben regir en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, prácticamente sin matices. Quizá el único matiz puede plantearse en relación con el derecho a una asistencia letrada el cual, en el proceso penal, acarrea la nulidad del proceso mismo. En esa dirección, por carecer el procedimiento sancionador administrativo de la pena privativa de libertad, pareciera excesiva semejante exigencia. [1]

Así, como sostiene **ZORNOZA** [2], el respeto del derecho a la asistencia letrada parece exigir únicamente que la asistencia de Letrado sea admitida en los procedimientos sancionadores. En ese sentido, este requisito parece respetado en el ordenamiento costarricense, especialmente en virtud de la supletoriedad de la Ley General de Administración Pública (LGAP) [3] respecto del procedimiento sancionador (art. 77 CNPT). Esta Ley, en efecto, en su artículo 220, establece que "El derecho de defensa deberá ser ejercido por el administrado en forma razonable. La Administración podrá excepcionalmente limitar su intervención a lo prudentemente necesario y, en caso extremo exigirle el patrocinio o representación de un abogado, sin llegar a la supresión de los derechos de audiencia y defensa antes consagrados..."

## **Derecho a no declarar contra sí mismo o a no autoinculparse**

Otra de las vertientes del debido proceso es, como bien se sabe, el derecho a no declarar contra sí mismo. La problemática que en torno a este derecho se plantea tiene directa relación con los deberes formales de colaboración, especialmente aquellos que implican un deber de información sobre la propia situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario.

Este tema ha sido objeto de importante debate en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha conocido el tema en varias ocasiones, siendo la línea fundamental formada por los casos *Funke contra Francia* –sentencia de 25 de febrero de 1993-, *Bendenoun contra Francia* –sentencia de 24 de febrero de 1994, *Saunders contra Reino Unido* –sentencia de 17 de diciembre de 1996 y *J.B. contra el Reino Unido* –sentencia de 3 de mayo de 2001.<sup>[4]</sup>

En el caso *Funke contra Francia* el TEDH consideró violado el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH) al serle impuesta por las autoridades aduaneras francesas una multa para obligar al sujeto a entregar determinados documentos "*cuya existencia suponían sin tener certeza de ello*"<sup>[5]</sup>, bajo el argumento de que

"las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas..no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona "acusada en materia penal", siguiendo el significado propio de esta expresión en el artículo 6, a no declarar y a no contribuir a inculparse. En consecuencia ha habido violación del artículo 6.1."

Así, el acusado tiene derecho a ser informado lo más pronto posible (en la primera oportunidad) por el fiscal o el investigador sobre su "derecho a no declarar y a no confesarse culpable (párrafo 44 de la Sentencia).

En el caso *Benedoun contra Francia* el TEDH sostiene la aplicabilidad del artículo 6.1 en materia de sanciones tributarias, considerando que éstas conllevan una "acusación en materia penal":

"Y, atendiendo a la finalidad de la sanción, orientada a penar los incumplimientos y no vinculada a la reparación pecuniaria del daño, y tomando en consideración su carácter general y su importancia cuantitativa, llega a la conclusión de su proximidad a las sanciones penales y, como consecuencia de ello, entiende que el ciudadano incurso en ese procedimiento administrativo puede considerarse como un acusado en materia penal, reconociéndose, por tanto, la aplicación de los derechos reconocidos en el art. 6, entre ellos el ya sabido de la no autoinculpación."



El caso *Saunders contra Reino Unido*, como destaca **C. PALAO**<sup>[6]</sup>, es el más importante en el ámbito tributario, pues su doctrina es directamente aplicable a éste. En un procedimiento inspector administrativo conducido por el Departamento británico de Comercio e Industria (DTI), con relación a la infracción de determinadas normas reguladoras del mercado de valores se obtienen del señor Saunders documentos y declaraciones, que posteriormente son utilizados contra él en un proceso penal tributario.

El TEDH recuerda que si bien el artículo 6 del CEDH no lo menciona expresamente, el derecho a guardar silencio y, como uno de sus componentes- el derecho a no contribuir a su propia incriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas que resultan esenciales en la noción de proceso equitativo consagrada en el mencionado artículo, pues encuentran su fundamento en la protección del acusado frente a una coacción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita errores judiciales y permite la consecución de los fines del artículo 6. Así, la acusación no puede basar su argumentación en elementos de prueba obtenidos coactivamente o con presiones, en detrimento de la voluntad del acusado, por lo que el derecho a no autoinculparse está estrechamente ligado al principio de presunción de inocencia del art. 6.2 CEDH (párrafo 68 de la Sentencia).

El TEDH introduce una distinción importante en el párrafo 69 de la Sentencia: el derecho a guardar silencio o a no declarar contra sí mismo

"no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, con los documentos obtenidos en virtud de mandato judicial, muestras de aliento, sangre y orina, así como tejido corporal para realizar prueba de ADN."<sup>[7]</sup>

Textualmente la sentencia señala en su párrafo 74:

"El Tribunal no acepta la tesis del Gobierno según la cual la complejidad del fraude societario, así como el interés público esencial en la investigación de este tipo de fraude y la sanción de los responsables podría justificar el separarse de uno de los principios fundamentales del proceso equitativo (justo). Al igual que la Comisión, el Tribunal considera que las exigencias generales de Justicia, contenidas en el art. 6 incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican a todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción, desde el más simple hasta el más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración

obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuese realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho." En el caso *J.B. contra Suiza*, se ratifica que un procedimiento orientado a la aplicación de una multa administrativa constituye un procedimiento penal para efectos de la aplicación de las garantías del art. 6.1 (párrafo 26 de la Sentencia), basándose en tres criterios: la clasificación de la sanción en el derecho interno, su naturaleza no indemnizatoria sino sancionatoria y la severidad de la pena. Por lo tanto, se estima que en el caso se dio violación de dicho artículo, considerando que "*el derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones, que irrespeten la voluntad del "acusado"...*"

En el caso *Jusila contra Finlandia*, de 23 de noviembre de 2006, si bien no se discute la garantía de la no autoincriminación, sí se discute sobre la naturaleza penal para los efectos del artículo 6.1 de una sanción impuesta en un procedimiento sancionador tributario de carácter administrativo, esta vez para efectos del derecho a una audiencia oral como parte del proceso equitativo. Si bien en este caso el TEDH acepta la naturaleza penal del procedimiento, considera que la no concesión de la audiencia oral no viola el núcleo *duro* de las garantías, sobre todo cuando las sanciones no tienen un significativo carácter infamante, con lo que de alguna manera se acepta la existencia de matices en la aplicación de los principios penales en materia de infracciones administrativas. <sup>[8]</sup>

En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), reporta **C. PALAO**<sup>[9]</sup> cómo el derecho a no autoinculparse en una investigación previa a un procedimiento sancionador ha sido reconocido por dicho Tribunal en varias sentencias en materia de Derecho de la competencia:

-En la sentencia de 21 de septiembre de 1989 (*Hoechst AG contra Comisión*) sin entrar directamente a considerar el derecho a no autoinculparse, reconoce que "el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa, especialmente en las verificaciones, que pueden tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas.

Por tanto, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa sólo afectan a los procedimientos de naturaleza contradictoria que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras, como el derecho a asesoramiento jurídico y el derecho a la confidencialidad de la correspondencia entre Abogado y cliente (...) deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa."

-En la sentencia de 18 de octubre de 1989 (*Orkem S.A. contra Comisión*<sup>[10]</sup>) ya se trata sobre el derecho a no declarar contra sí mismo. En el caso, se considera que aunque para preservar la eficacia de la disposición comunitaria aplicable "la Comisión tenga la potestad de obligar a la empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con los hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso si los mismos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia, la referida institución no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa.

Así, pues, la Comisión no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión."

-La sentencia de 10 de noviembre de 1993 (*Otto BV c. Postbank NV*), el TJCE entiende que la doctrina de la sentencia *Orkem* no aplica en el marco de un proceso civil en que no puede dar lugar directa o indirectamente a que una autoridad pública imponga una sanción. Sin embargo, si una de las partes interesadas luego pone en conocimiento de la Comisión, la cual, sin embargo, no podría obtenerla directamente, el TJCE señala que de la sentencia *Orkem* se desprende que la Comisión

"no puede utilizar dichas informaciones como medio de prueba de una infracción de las normas sobre la competencia en el marco de un procedimiento que pueda dar lugar a sanciones como indicio que justifique la apertura de una investigación previa a tal procedimiento." En la jurisprudencia estadounidense, como reporta **L. MEDINA**<sup>[11]</sup>, el tema se ha planteado en torno a los alcances en materia tributaria de la Quinta Enmienda de la Constitución norteamericana, que expresamente establece que nadie puede ser compelido a autoincriminarse. La Corte Suprema de los Estados Unidos en diversos casos ha sentado el principio de que dicha Enmienda protege a la persona solamente contra ser incriminado por una comunicación hecha bajo compulsión. Esto ha llevado a negar la protección de ésta a los libros de contabilidad y los documentos llevados por el contador del contribuyente, de modo que el requerimiento a éste de la presentación de tales libros y documentos no viola la Quinta

Enmienda<sup>[12]</sup>. De la misma manera, ha entendido que los requerimientos dirigidos contra el abogado para que produzca como prueba los documentos que le fueron entregados por su cliente en virtud de la relación abogado-cliente pueden ser ejecutados forzosamente no violan la Quinta Enmienda ya que el contribuyente no ha sido compelido a hacer nada, en particular no ha sido compelido a convertirse en testigo contra sí mismo. No obstante, afirma que dicha Enmienda sí protege a los contribuyentes a no ser compelidos ellos mismos a producir como prueba los documentos privados que estén en su posesión, mas no si son los papeles de trabajo preparados por su contador. <sup>[13]</sup> Se nota aquí una discrepancia con la tesis del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que sí incluye en el ámbito del derecho de defensa el derecho a la confidencialidad de la correspondencia entre Abogado y cliente (...), que deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa. En el caso "United States v. DOE" <sup>[14]</sup>, la Suprema Corte señala, con referencia al caso Fisher citado, que si bien "los contenidos de un documento pueden no ser privilegiados, -es decir, pueden no estar protegidos por el privilegio de la Quinta Enmienda-, el hecho de su producción como prueba sí lo puede estar. El requerimiento del gobierno compele al poseedor de los documentos a efectuar un acto que puede tener aspectos testimoniales y un efecto incriminatorio. Tal y como se destacó en el asunto Fisher: "Consentir el requerimiento tácitamente implica afirmar la existencia de los papeles demandados así como su posesión y control por el contribuyente. Eso también indica que el contribuyente cree que la documentación suministrada es la descrita en el requerimiento. Curcio v. United States, 345 U.S. 118,125 (1957). Los elementos de la compulsión están claramente presentes, pero lo más difícil de resolver es si el consentimiento tácito del contribuyente es a la vez "testimonial" e "incriminatorio" para poder aplicar la Quinta Enmienda. A estas cuestiones no se les debe dar una respuesta categórica; su resolución depende de los hechos y las circunstancias de cada caso en particular" (FJ 4 de la Sentencia).

En la jurisprudencia constitucional española, encontramos una menor receptividad al tema, lo que le ha valido numerosas críticas por parte de la doctrina.

Ya desde su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, el alto Tribunal español delimitó la naturaleza de los deberes de colaboración en el contexto de los procedimientos de inspección o fiscalización tributaria. Así, se lee en el Fundamento Jurídico 2 que "la inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige

al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se le exige, por tanto, que "declare contra sí mismo" (art. 24.2 de la Constitución), sino que se le faculta para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito)..

Como destaca **C. PALAO TABOADA**<sup>[15]</sup>, el planteamiento del Tribunal no es el correcto pues

"Que las declaraciones hechas por el contribuyente en la situación de unión de los procedimientos podían tener hipotéticamente carácter autoincriminatorio es evidente. La cuestión que debía plantearse el Tribunal es si tenía o no ese carácter la comunicación de los movimientos de sus cuentas bancarias. La alusión a que la entidad de crédito tendría que proporcionar en todo caso la información y, por tanto, que la Administración podría obtenerla por otro medio, parece implicar una respuesta negativa."

Luego, es la sentencia 76/1990, de 26 de abril la que aclara, ante todo,

"...que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido." (F.J. 10)

Seguidamente, frente al argumento de que el genérico deber de colaboración del contribuyente encontraría un límite en su derecho a no "autoinculparse", sostuvo el T.C.:

"...la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y con la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera

factible solicitar los mismos datos de terceras personas"...Pero, además de lo que hasta ahora se ha dicho, y como recuerda el Abogado del Estado, la Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83.3 LGT (precepto en el que se tipifica como infracción tributaria la omisión de este deber de colaboración.) Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la C.E....se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria." (F.J. 10)

Nótese que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional se basa en la naturaleza **no punitiva** del procedimiento de gestión tributaria, por lo que los deberes de colaboración propios de éste no equivalen nunca a una autoinculpación. Sin embargo, como ha destacado la doctrina española<sup>[16]</sup>, esta sentencia ignoraba la existencia misma del problema, cual es el de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionador, cuestión distinta de la constitucionalidad de los deberes de colaboración en sí mismos, en el tanto los datos proporcionados por el contribuyente u obligado tributario puedan ser utilizados para sancionarle.

A partir de la jurisprudencia expuesta, varios aspectos del tema han sido destacados y elaborados por la doctrina.<sup>[17]</sup>

En primer lugar, parece un punto firme el que el derecho a la no autoinculpación no sólo aplica en el contexto del proceso penal en sentido estricto, esto es, respecto de la imputación de un delito, sino también en el ámbito de las sanciones administrativas.

Lo anterior implica que, tratándose de un procedimiento sancionador, la operatividad de deberes de colaboración sí podría considerarse como una autoinculpación. Así, como señala **ZORNOZA**<sup>[18]</sup>,

"en el ámbito del procedimiento de imposición de sanciones no podrá alegarse la existencia de deberes de colaboración del sujeto imputado, ni emplear medidas coactivas que tiendan a conseguir que el obligado tributario efectúe manifestaciones que puedan autoinculparle de la comisión de una infracción tributaria."

En segundo lugar, se distingue entre dos aspectos del derecho: por una parte, el derecho a guardar silencio; por otra, el derecho a que la información autoincriminatoria así obtenida no pueda ser utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador. El primer aspecto del derecho solo opera en el contexto de un procedimiento sancionador, de modo que el obligado tributario no puede legalmente negarse a cumplir con sus deberes de colaboración en el contexto del procedimiento de liquidación o de fiscalización. El segundo aspecto impide, sin embargo, que la información autoincriminatoria obtenida en el procedimiento no sancionador pueda ser utilizada como prueba de cargo en el procedimiento sancionador. Respecto de esta distinción cobra importancia el tema de si los procedimientos de liquidación y/o fiscalización y sancionatorios están o no separados. En palabras de **C. PALAO**<sup>[19]</sup>, que suscribimos:

"Las reglas anteriores sobre los ámbitos de aplicación respectivos de los dos aspectos del derecho genérico a no autoinculparse tienen como presupuesto que el procedimiento inquisitivo y el procedimiento están separados. Cuando, por el contrario, se hallan unidos y existe, por tanto, una comunicación sin restricciones de información entre uno y otro, la protección del derecho a no autoinculparse requiere que el derecho a guardar silencio pueda hacerse valer dentro del procedimiento administrativo, pues en realidad se está ya en el procedimiento sancionador."

Como vimos atrás, tanto el sistema de "separación" español como el costarricense lo son tan solo formalmente, pues existe unidad orgánica entre ambos, que hace que los informes y las pruebas que hayan sido recabadas en el procedimiento de determinación se incorporan automáticamente al procedimiento sancionador, *"con lo cual ya tenemos el mismo problema planteado."* <sup>[20]</sup>En consecuencia, podemos concluir que aun en un procedimiento de fiscalización el contribuyente puede negarse a suministrar información de carácter autoinculpatorio, sin que pueda ser sancionado por ello de conformidad con el artículo 83 CNPT, al operar aquí una causa eximente de responsabilidad consistente en actuar en ejercicio legítimo de un derecho: el de no autoincriminarse o declarar contra sí mismo. Como afirma el profesor español que venimos citando, la imposición de una sanción basada en información autoinculpatoria proporcionada bajo coacción –esto es, en cumplimiento de un deber de colaboración cuyo incumplimiento es sancionado- *"sería radicalmente nula por lesionar un derecho susceptible de amparo constitucional."*

En tercer lugar, debe precisarse el concepto del "carácter autoincriminatorio" de la información. De acuerdo con la jurisprudencia norteamericana, el concepto central es que la información provenga de

una declaración testimonial, comunicativa por parte del sujeto, lo cual es la esencia de la idea de "declarar" contra sí mismo.

A partir de este concepto central se han desarrollado algunos criterios para determinar cuándo queda excluido el carácter autoincriminatorio. Así, un primer criterio para delimitar este carácter ha sido extraído de lo señalado por el TEDH en la Sentencia Saunders<sup>[21]</sup> en cuanto a que el derecho a no autoinculparse

"no se extiende a la utilización en el procedimiento penal de datos que pueden ser obtenidos del acusado mediante el uso de poderes coercitivos pero que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tales como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de un mandamiento, muestras de aire, sangre y orina y tejido corporal para un análisis del ADN".

La doctrina ha señalado las implicaciones de este criterio denominado "de la existencia independiente de la voluntad del imputado" <sup>[22]</sup>: implica que no es necesario que el requerido cree la información, que podría ser obtenida por la autoridad por medios más intensamente coercitivos que la simple sanción a la negativa de proporcionarlos (en el caso de la sangre, su extracción forzosa). Para **C. JIMÉNEZ**<sup>[23]</sup> este criterio abarca, en el ámbito propiamente tributario, los medios de prueba que tienen un soporte físico, tales como la contabilidad, facturas, extractos de cuentas bancarias. El propio Tribunal Constitucional, en su citada STC 76/1990 (FJ 10), así como en la STC161/1997 (FJ 7), equipara la exhibición de los documentos contables a la prueba de alcoholemia.<sup>[24]</sup> Un segundo criterio, que es en realidad una variante del anterior, se extrae de la Sentencia Funke (párrafo 44), y es que, además de la existencia independiente de la voluntad del imputado, se añade el hecho de si a la Administración le consta la existencia de los materiales probatorios.

Con base en la jurisprudencia norteamericana se advierte que pese a que el material probatorio tenga existencia independiente de la voluntad del imputado, la entrega misma de los documentos exigidos puede implicar el reconocimiento de que los documentos existen, que están en poder del afectado y que son exactamente los reclamados en el requerimiento, por lo que debe valorarse si la entrega tiene el carácter testimonial o comunicativo que define el ámbito del derecho.<sup>[25]</sup> En efecto, *"la entrega de dicha información equivaldría a una manifestación (nueva) del contenido de los referidos materiales, por mucho que éstos tuviesen una previa existencia separada del sujeto."*<sup>[26]</sup>

Un tercer criterio esbozado por la doctrina<sup>[27]</sup> que excluye la protección del derecho a no autoinculparse es el de la obligatoriedad de la llevanza por el sujeto pasivo de libros o registros que recojan los datos que pueden constituir pruebas de cargos. Para **PALAO**<sup>[28]</sup>, el fundamento de este



criterio luce poco firme, en cuanto es extraño a la naturaleza y contenido del dato, pues el carácter autoincriminatorio del registro no resulta afectado por el deber de llevarlo.

En cuarto lugar, destacar cómo la doctrina alemana ha introducido en su ordenamiento lo que se conoce como el "principio de claridad procedimental": cada procedimiento debe desarrollar una finalidad específica, de modo que no es admisible mezclar finalidades. Así, si se está en un procedimiento determinativo o de inspección, no cabe actuar con finalidades sancionatorias y si esto se da, es preciso *advertir* al sujeto pasivo. En ese sentido el numeral 392 de la Ordenanza Tributaria alemana

"establece el deber de la Administración de advertir al obligado tributario de su derecho a no ser sometido a medida coactivas con el fin de obligarse a autoinculparse (es decir, de su derecho a rehusar su colaboración) "cuando existan motivos para ello", o sea, cuando existan motivos para pensar que el obligado tributario declarará contra sí mismo al contestar a una pregunta o prestar la colaboración requerida, y en todo caso al comienzo de una inspección. Las consecuencias de la omisión de esta advertencia son discutidas en la doctrina alemana, aunque una parte de ésta y cierta jurisprudencia consideran que dicha omisión impide tomar en consideración la información obtenida en el procedimiento penal." [29]

Al respecto resulta interesante observar que el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación costarricense, en su artículo 76 c. iii), no puede ser más claro en cuanto a que el procedimiento de fiscalización no solo tiene por finalidad la determinación de la obligación tributaria material, sino la imposición de sanciones, visto que en el acta de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras se debe informar de las infracciones que se estime hubiere cometido. En consecuencia, dada la unión material de procedimientos, no puede caber duda de que, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia expuestos, el contribuyente tendría derecho a no cumplir deberes de colaboración que pudieran autoinculparlo.

En quinto lugar, y en estrecha conexión con el principio anterior, se discute respecto de la necesidad de tutelar el derecho a no autoinculparse en la fase administrativa previa a la denuncia ante los tribunales por delito fiscal. Esto significa que en el momento en que aparezcan indicios de delito, la Administración debe cesar toda solicitud de deberes de colaboración que podrían tener carácter autoincriminante y la pronta comunicación al obligado tributario el cambio en la orientación del expediente ante la sospecha de un posible delito. [30]

---

[1] Así se ha pronunciado la jurisprudencia constitucional española. Cfr. STC 2/1987, de 21 de enero, (FJ 6): "no se trata....de un derecho pleno a la asistencia de Letrado, incluyendo el derecho a la asistencia jurídica gratuita en caso de necesidad si se carece los medios suficientes para ello, pues tal derecho, ...sólo existe claramente en los procesos judiciales." En igual sentido se ha orientado la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina, tal como reporta C.E. EDWARDS, Op. cit., p.p. 33 ss.

[2] Op. cit., p. 131

[3] Ley 6227 de 2 de mayo de 1978.

[4] Para una exposición pormenorizada de estos casos véase en la doctrina costarricense L. MEDINA, "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en materia tributaria. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia norteamericana", Iustitia, No. 219-220, p.p. 10 ss., con cita de los trabajos de A. AGUALLO AVILÉS y F. GARCÍA BERRO, "Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente", en Revista El asesor fiscal ante el nuevo siglo, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2000; M. DEL POZO PÉREZ, "El derecho a no inculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario", en Revista Jurisprudencia Tributaria, n. 7, julio 2000, p. 26; A. LÓPEZ DÍAZ, "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, 2000, p. 70, R. FALCÓN Y TELLA, "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", Editorial de la Revista Quincena Fiscal, no. 22, 1995, en cuanto a los asuntos Funke y Benedoun; del mismo autor "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia de Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", Editorial de la Revista Quincena Fiscal, no. 12, 1997; P. HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom", en Revista Impuestos, Tomo II, 1997; S. FROMMEL, "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?" Traducción de José A. Fernández Amor, en Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, No. 236, 1995. También recientemente, C. PALAO TABOADA, El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario..., cit., p. p. 27 ss.

[5] Párrafo 43 de la sentencia.

[6] El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, cit., p. 28.

[7] L. MEDINA, "El derecho a no autoinculparse...", cit., p. 12.

[8] Para un comentario detallado véase C. PALAO TABOADA, El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario..., cit., p.p. 36 ss.

[9] Ibíd., p.p. 46 ss.

[10] En igual sentido Solvay & Cie. contra Comisión, de la misma fecha.

[11] "El derecho a no autoinculparse...", cit., p.p. 16 ss.

[12] U.S. Supreme Court, Couch v. United States, 409 U.S. 322 (1973)

[13] U.S. Supreme Court, Fisher v. United States, 425 U.S. 391 (1976).

[14] 465 U.S. 605 (1984)

[15] El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, cit., p. 133.

[16] Cfr. C. PALAO TABOADA, El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 136, con cita de la doctrina.

[17] Para una cita exhaustiva de la doctrina véanse los trabajos citados de L. MEDINA, "El derecho a no autoinculparse y a no declarar...", cit. y de CARLOS PALAO TABOADA, El derecho a no autoinculparse..., cit.

[18] Op. cit., p. 165. En igual sentido, sostiene A.M. JUAN LOZANO, Op. cit., p. 185 que "De acuerdo con esta doctrina constitucional, no hay duda de que el acento en cuanto a la protección de tales derechos constitucionales debe ponerse en los efectos jurídicos que a las actuaciones inspectores se otorgue en los planos consecuencia que habíamos anunciado: las fases de resolución de recursos y reclamaciones, y los expedientes sancionadores o procesos penales incoados a raíz de tales actuaciones de comprobación e investigación."

[19] El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 202.

[20] G. CASADO OLLERO, "El derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario sancionador". Conferencia pronunciada el 29 de junio del 2000, en el Seminario "Derecho Sancionador Tributario y Estatuto del Contribuyente", organizado por ULACIT y el Centro de Estudios Tributarios. Transcripción efectuada por Laura Carballo y Gerardo Durán.

[21] Párrafo 69.

[22] P. HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom", p. 1092, cit. por C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 113.

[23] "La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae cause: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento", Revista de contabilidad y tributación, CEF, núm. 231, p. 28, cit. por C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 112, nota 108.

[24] La crítica de C. PALAO, en "Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes", Revista de contabilidad y tributación, CEF, núm. 171, p. 32, cit. en El derecho a no autoinculparse..., cit. p. 116, nota 118: "mientras que (la prueba alcohométrica) sólo tiene una finalidad

potencialmente incriminatoria, los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionatoria."

[25] A. AGUALLO AVILÉS y F. GARCÍA BERRO, "Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente", cit. por C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 113.

[26] C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p. 113.

[27] J.A. SANZ DÍAZ-PALACIOS, Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Colex, Madrid, 2004, p.p. 60 ss.

[28] El derecho a no autoinculparse..., cit. p. 115.

[29] C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p.p. 104-105.

[30] Cfr. J.A. SANZ DÍAZ-PALACIOS, Derecho a no autoinculparse..., cit., p. 122, citado y seguido por C. PALAO, El derecho a no autoinculparse..., cit., p.p. 121 ss.

## La presunción de inocencia y el derecho a la prueba

### a. Consideraciones generales:

Otra exigencia del debido proceso es la vigencia del principio de presunción de inocencia y el derecho a la prueba. Así, a diferencia del procedimiento tributario para la aplicación de obligaciones tributarias no punitivas, el procedimiento sancionador debe garantizar dicho principio y dicho derecho. En esa dirección, podemos traer de nuevo a colación lo dispuesto por el Tribunal Constitucional español en su sentencia 76/1990, de 26 de abril (F.J. 8o.):

"...no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi del Estado en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones." [1]

Este principio plantea al menos, como señala **ZORNOZA**<sup>[2]</sup> siguiendo la sentencia del Tribunal Constitucional español 109/1986, tres tipos de exigencias: a) la existencia de una actividad probatoria, que impide la condena sin pruebas; b) las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto y ser constitucionalmente legítimas; c) la exclusión de toda forma de responsabilidad presunta u objetiva. Ahora, como plantea **MARIN-BARNUEVO**<sup>[3]</sup>, cabe cuestionar en qué medida han de verse matizadas las exigencias del proceso penal en el campo del procedimiento administrativo sancionador. Así, este autor justifica una atenuación de las exigencias del derecho a la presunción de inocencia

"en la diferente protección que deben merecer los distintos bienes en conflicto, que en el ámbito penal debe ser máxima por tratarse de la libertad, mientras que en los procedimientos sancionadores no tiene por qué ser tan intensa, dado que la Administración no tiene atribuidas potestades que puedan restringir el derecho a la libertad de los ciudadanos."

Asimismo, recuerda este autor que la presunción de inocencia se relaciona estrechamente con el derecho a no sufrir indefensión. Es decir, es éste el bien jurídico tutelado por la presunción de inocencia. Por lo tanto,

"este componente teleológico es el que debe tenerse presente en los juicios de constitucionalidad para determinar si la actuación de los órganos sancionadores se ajusta o no al mandato constitucional, ponderando, en el caso concreto, los intereses en conflicto, así como también las posibilidades de exigir mayores garantías en el procedimiento o proceso sancionador."<sup>[4]</sup>

Esto lleva a que las formulaciones más rígidas del principio de inocencia puedan ser inaplicadas "en algunos supuestos en que no exista un peligro real de indefensión y ello sea necesario para preservar otros bienes igualmente dignos de protección. Así, por ejemplo, la máxima que impone a la parte acusadora la carga de la prueba, a pesar de que parece tener carácter inflexible y vincular en todos los casos, vemos que puede ceder en los supuestos en que resulta materialmente imposible al órgano sancionador recabar tal prueba."<sup>[5]</sup>

En nuestra jurisprudencia constitucional, el vínculo entre presunción de inocencia y procedimiento sancionador tributario fue abordado en la sentencia de la Sala Constitucional número 5175 de las 14:30 horas del 19 de octubre de 1993, que declaró la inconstitucionalidad del antiguo artículo 90 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Debe destacarse, de esta sentencia, por una parte, la afirmación de la vigencia de los principios propios del Derecho penal en el procedimiento sancionador administrativo tributario y, por otra, la traslación de tales principios sin plantearse el problema de los **posibles matices que sería necesario tomar en cuenta vista la naturaleza no privativa de libertad de las sanciones administrativas**. Más aún, pareciera desprenderse de la sentencia una traslación plena y automática de todos los principios que integran el debido proceso en materia penal, visto que no hace otra cosa que invocar la jurisprudencia anterior de la Sala en cuanto al principio de inocencia en el ámbito procesal penal. A la luz de las corrientes doctrinales modernas, parece claro que esta posición de nuestra jurisprudencia debería ser revisada.

Con base en los lineamientos generales hasta aquí expuestos, podemos analizar las distintas manifestaciones particulares de la presunción de inocencia y del derecho de prueba en materia sancionadora administrativa.

## **b) El derecho a la prueba y principio de contradicción**

El derecho a la prueba plantea algunos aspectos problemáticos en el procedimiento sancionador a poco que establezcamos su relación con

ciertas particularidades del procedimiento de gestión o determinación de los tributos.

Como vimos en el Tomo II de esta obra, parte importante de la doctrina<sup>[6]</sup> considera que en sede de comprobación o fiscalización tributaria, no se realiza actividad probatoria en sentido estricto -como aquella que se da ante órganos que ejercen una función jurisdiccional- sino tan sólo una función histórico-reconstructiva, fundada en el deber de la Administración de demostrar que los presupuestos de la imposición se han dado realmente. La consecuencia fundamental es que aun cuando la actividad de comprobación implique el despliegue de unos medios materialmente similares a los medios de prueba en sentido estricto, pues estamos en ambos casos ante una actividad de conocimiento humano, los principios jurídicos son distintos en un caso y en el otro.<sup>[7]</sup>

Si nos ubicamos ahora en el campo del proceso penal, cuyos principios habrían de proyectarse también en el procedimiento administrativo sancionador, es interesante traer a colación lo resuelto por el Tribunal Constitucional español en su sentencia de 4 de octubre de 1985:

"...las diligencias anteriores, encaminadas a la averiguación de delito y a la identificación de los delincuentes no constituyen pruebas de cargo; **sólo se convierten en prueba al practicarse o reproducirse en el juicio oral**, y únicamente a lo alegado y probado en él queda vinculado el Tribunal penal...."

Desde esta perspectiva, es posible cuestionar hasta qué punto los procedimientos administrativos sancionadores respetan dos principios básicos relativos del derecho de prueba: el de inmediación y el de contradicción.

Respecto del primero, el hecho de que la instrucción y recolección de la prueba la haga un órgano distinto del que va a resolver el expediente sancionador atentaría contra dicho principio.<sup>[8]</sup> Respecto del segundo, si la evacuación de la prueba no es realizada con la intervención del inculcado, violaría el principio de contradicción.

Aquí se presenta el problema de la prueba preconstituida utilizada en los procedimientos de comprobación, que pueden constituir la base también de un procedimiento sancionador.

**A.M. JUAN LOZANO**<sup>[9]</sup> plantea este problema respecto del procedimiento administrativo sancionador español, en cuanto éste admite la posibilidad de que no se abra a pruebas dentro del procedimiento, con base en la actividad probatoria proveniente del proceso de comprobación. Nos dice la autora:

"...no podemos sino concluir que esa certeza sobre los hechos, apta para fundamentar la imposición de una sanción, procede de actuaciones anteriores. Y, observando el procedimiento con un sentido retrospectivo, nos encontramos con que en tal caso el órgano instructor estará formulando la propuesta de resolución dentro del plazo de quince días siguientes al término del plazo para presentar alegaciones, también de quince días, que se habrá abierto después de la iniciación del expediente sancionador y en el cual se habrá ofrecido al sujeto pasivo la oportunidad para manifestar lo que considere pertinente. Si recordamos que la presunción de inocencia exige una mínima actividad probatoria de cargo de parte de la Administración acusadora, no resulta ya sólo que ésta no se realiza ante el órgano decisor, sino que el órgano instructor tendrá por ciertos los hechos a partir de la única aseveración por parte de la Administración contenida en una diligencia, la cual tiene su antecedente en otro procedimiento de naturaleza no sancionadora. En una palabra, que se está atribuyendo el carácter de auténtica prueba al resultado de las actuaciones de comprobación e investigación o de obtención de información. Conclusión con la que no podemos estar de acuerdo, no por petición de principio, sino porque con ella se está reduciendo al absurdo toda la doctrina constitucional referida a la actividad de inspección tributaria, incluida la más reciente y llamativa relativa al valor probatorio de las actas, al tiempo que de ella resulta una articulación del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias que presente deficiencias estructurales en orden a las exigencias del sistema de garantías que debe revestir la actividad represiva de la Administración."

De lo anterior podría concluirse que la Administración puede utilizar prueba en el procedimiento sancionador recabada en el procedimiento de comprobación siempre y cuando sea prueba que no pueda ser razonablemente reproducida en el mismo procedimiento sancionador y siempre que a la hora de obtenerla haya tenido intervención el inculpado. De lo contrario, si no es posible reproducir esta prueba en el seno del procedimiento sancionador, la Administración tendría que renunciar a ella, por ser incompatible su aplicación con el principio de contradicción.

Con base en lo expuesto, podemos hacer algunas observaciones respecto de los procedimientos administrativos sancionadores costarricenses.

En relación con el procedimiento contenido en los artículos 148 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es importante observar que éste no prevé un trámite de apertura a pruebas: una vez hecha la propuesta por los funcionarios de fiscalización con base en los hechos acusados de ilícitos que constan en las actas de diligencias por ellos realizadas (artículo 150 CNPT), se concede audiencia por diez días hábiles para el supuesto infractor, para que alegue y presente prueba. Sin embargo, no existe un trámite de apertura a pruebas en que

la prueba obtenida en fase de comprobación sea **incorporada** al procedimiento sancionador, de tal manera de asegurar ahí la la contradicción, pues podría darse el caso de que la actividad de comprobación se hubiese desarrollado con prueba preconstituida.

Tomemos por ejemplo la infracción de inexactitud en la autoliquidación de la obligación tributaria principal (artículo 81 CNPT). La prueba de que se dio un ingreso no declarado a efectos podría haberse recabado de actuaciones de obtención de información de terceros. El procedimiento sancionador se limitaría a darle diez días hábiles al supuesto infractor para que alegue y presente prueba, sin que en modo alguno la información del tercero sea incorporada por la vía de una prueba testimonial a ser evacuada con la presencia del inculpado. Es decir, se viola así el principio de contradicción.

Otro ejemplo problemático para el principio de contradicción lo encontramos en la disposición contenida en el artículo 7 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, de acuerdo con la cual cuando los funcionarios de la Administración actúen dentro del marco de programas de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones formales no deberán informar a los contribuyentes, responsables y declarantes el alcance de la actuación a llevar a cabo sino **una vez constatados los hechos a verificar**. Esto significa, ni más ni menos, que existirán unos hechos que se constatarán, esto es, se probarán, sin posibilidad de contradicción por parte del contribuyente, responsable o declarante.

Por otra parte, el hecho de que, como hemos visto, la supuesta separación del procedimiento sancionador y el determinativo sea puramente formal, al ser los mismos órganos los que instruyen y resuelven los dos procedimientos, resuelve los problemas de inmediatez pero, a cambio, hace que los riesgos de no respetar los principios sancionadores en general y, en particular, el de contradicción sean mucho mayores. <sup>[10]</sup>

En cuanto al procedimiento para aplicar la sanción de cierre de negocios, éste no garantiza una práctica de pruebas respetuosa del principio de contradicción. Así, es de observar que constituye una práctica común de los inspectores fiscales, al levantar el acta de hechos a que se refiere el artículo 30 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre las Ventas, el consignar hechos que se desarrollan antes de identificarse ante el contribuyente o declarante y advertirle de los alcances de la actuación. Esta práctica ha sido consolidada con la norma del artículo 14 mencionado del RGGFRT, descrita líneas atrás. Pues bien, el resultado es que si se tomó el parecer de un cliente del negocio que afirmó que no le entregaron la factura, es claro que esta prueba, recabada sin la intervención del contribuyente o declarante, se incorpora al expediente y da base para la

resolución final, en abierto desacato del principio de contradicción. Además, hay violación del principio de inmediación de la prueba, pues los inspectores que hacen el acta no conforman el órgano que decidirá sobre la sanción. **c) Presunciones y otras técnicas presuntivas**

Como se dijo atrás, una de las exigencias de la presunción de inocencia es la exclusión de la responsabilidad objetiva y de la responsabilidad presunta. La exclusión de la primera se logra más bien a través de la configuración de las reglas sustantivas del Derecho sancionador administrativo: así, según ya vimos, con la exigencia de un elemento subjetivo para todas las infracciones administrativas, al menos negligente. La exclusión de la responsabilidad presunta tiene más implicaciones procedimentales y supone el rechazo de toda forma de **presunción de culpabilidad**. A este respecto, podemos decir que la sentencia citada de la Sala Constitucional (número 5175 de las 14:30 horas del 19 de octubre de 1993) es sustancialmente correcta, no tanto porque proceda una aplicación automática de la presunción de inocencia de sede penal a la sede administrativa, sino porque se trataba, en el caso, de una verdadera presunción de culpabilidad. En efecto, el antiguo artículo 90 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios disponía que "se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando: a) Se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario; b)...; c)...; d).....; e).....; f).....; g)....."

En dicha sentencia, la Sala, tras invocar sus anteriores sentencias que desarrollaban la presunción de inocencia, estima en su Considerando IV:

"El artículo 90, al presumir la culpabilidad de los acusados de defraudación fiscal cuando su actuación encuadre en los supuestos que prevé, revierte la carga de la prueba, y obliga al acusado a probar su inocencia, lo que genera incompatibilidad con las normas y principios constitucionales expuestos, la norma impugnada se torna entonces en irrazonable, arbitraria y desproporcionada, al desconocer uno de los derechos fundamentales esenciales de toda persona sometida a juicio, el de inocencia, que adquiere especial relevancia -por su naturaleza y efectos propios- en materia punitiva, pues limita las medidas precautorias, erige al imputado en una relación procesal dotado de un inviolable derecho de defensa, lo libera de la carga de la prueba y hace que en caso de duda, la decisión haya de inclinarse a su favor (indubio pro reo), lo que resulta absolutamente necesario, a efecto de garantizarle la protección efectiva y el otorgamiento de las garantías de instrumentos procesales para evitar que le sean vulnerados sus derechos fundamentales. Los supuestos de la norma pueden constituir indicios, que se integran al acervo probatorio para que, en conjunto con las demás pruebas aportadas por la Administración Tributaria a esos efectos, sean valoradas conforme a los



principios de la sana crítica racional; pero jamás una presunción de culpabilidad, ni legal, ni judicial, con lo cual se violaría la presunción de inocencia, el derecho a la prueba y a un proceso con todas las garantías."

En esta hipótesis, la presunción opera sobre la prueba de la **culpabilidad** del infractor, con lo cual la violación de la presunción de inocencia es frontal.

Distinto es el caso de las presunciones legales o métodos indirectos de estimación, que operan respecto de la prueba de la realización del hecho generador o presupuesto de hecho, o de la cuantía de la obligación tributaria (prueba de sus elementos cuantitativos). Por medio de estas figuras, ciertamente, parte del elemento objetivo del hecho ilícito tributario es constatado: la existencia de una obligación tributaria, elemento que se completaría con la comprobación del **incumplimiento** de ésta.

La diferencia fundamental con el caso anterior radica en que la presunción legal o el método indirecto de estimación o determinación por base presunta opera en el contexto del procedimiento de determinación tributaria: esto es, en el que se determina la existencia y cuantía de la obligación tributaria principal (el *an* y el *quantum*). No opera, como la presunción de culpabilidad, directamente respecto del procedimiento sancionador. Es decir,

"para el procedimiento sancionador la cuestión tributaria es sólo una entre muchas, pues junto a ella se sitúan las relativas a la tipicidad de la conducta, a la imputabilidad y culpabilidad, a la existencia de circunstancias que puedan excluir la responsabilidad, etc." <sup>[11]</sup> Se trata de un problema de más difícil solución, tal como ha evidenciado la doctrina mayoritaria. Dicho problema deriva de

"la existencia de normas que permiten la fijación de elementos determinantes de la cuantía de las deudas tributarias en base a datos indiciarios o a presunciones legales; normas cuya posterior repercusión en un procedimiento administrativo sancionador, a la hora de determinar la realización de un determinado tipo de infracción tributaria, puede plantear dificultades cuya solución dista de ser suficientemente clara." <sup>[12]</sup>

Cabe considerar, en primer lugar, el problema planteado por el uso de métodos de determinación o estimación de la base imponible de naturaleza **indirecta**, conocidos en nuestra legislación tributaria como "formas de determinación sobre base presunta" (art. 125 CNPT) <sup>[13]</sup>. Este método se basa en indicios o pruebas indirectas provenientes sea de la propia situación tributaria pasada del contribuyente, sea de la comparación con otros contribuyentes en situaciones estrechamente similares a la suya, y se aplica cuando el contribuyente ha incumplido con

sus deberes de colaboración necesarios para poder aplicar un régimen de base cierta (o estimación directa, como se conoce en la doctrina).

Sin que sea siquiera necesario en este punto invocar la máxima de que los principios del Derecho penal deben aplicarse al derecho sancionador administrativo *con matices*, ha sido admitido mayoritariamente por la doctrina española y la propia jurisprudencia constitucional de ese país que, incluso en el ámbito del proceso penal, la estimación indirecta es admisible, por constituir verdadera prueba indiciaria. <sup>[14]</sup> Como sostiene **ZORNOZA**<sup>[15]</sup>,

"no debe existir obstáculo alguno, desde el punto de vista de la presunción constitucional de inocencia, para el empleo de los resultados derivados de las estimaciones indirectas a los efectos de las infracciones tributarios e, incluso, a efectos de los delitos tributarios, aunque sea con diferentes matices. Porque el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la resolución del órgano sancionador pueda apoyarse sobre la base de una prueba indiciaria, siempre que existan hechos o indicios suficientemente probados de los que, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, se pueda alcanzar la conclusión de que el inculpado realizó la conducta tipificada como infracción o delito tributario, dada la validez de ese tipo de prueba para desvirtuar la aludida presunción, expresamente reconocida por el TC." <sup>[16]</sup>

En la doctrina latinoamericana encontramos una tendencia distinta. Al respecto sostiene **V.O. DÍAZ**<sup>[17]</sup>:

"Diremos, sin hesitación alguna, que la estimación sobre base presunta como procedimiento para la determinación abreviada del *quantum* defraudado, no enerva el principio constitucional de inocencia y, por ende, tal procedimiento administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica. En efecto, establecer una situación tributaria ardidosa por "coeficientes" no es propio del derecho represor, más aun cuando dichos "parámetros presuntivos" se basan en determinadas circunstancias en los "coeficientes de capital propio y ajeno del contribuyente", dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad."

Merece comentario, en relación con este tema, la reforma introducida mediante la Ley de Justicia Tributaria a la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 13. En este artículo se regulan las llamadas "rentas presuntivas de profesionales". Aparte de la elevación del monto de estas rentas, que no viene al caso en este momento, la reforma que nos interesa destacar consistió en la especificación de que frente a tales rentas presuntivas cabe la prueba directa o indirecta en contrario (en la

redacción anterior, se hablaba tan sólo de "prueba en contrario"). En la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo, esta adición venía complementada con un párrafo que decía:

"las presunciones a que se refiere este artículo no limitan las facultades que tiene la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan por aplicación de las disposiciones de esta ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tampoco limitan las facultades que tiene la administración para aplicar el método de determinación de base presunta a que se refiere el inciso b) del artículo 120 de dicho Código."

El objetivo fundamental de esta reforma se relacionaba con los efectos de la cuantía de la obligación tributaria respecto de los hechos ilícitos tributarios: en el caso de la infracción de pago tardío, el monto de la obligación incidía en el monto de la sanción, por ser un porcentaje de la obligación principal; en el caso del delito de defraudación tributaria, la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo ligaba la existencia o no existencia del delito a una cuantía determinada; en la versión final, la cuantía determina la gravedad de la pena. Así, de lo que se trataba era de permitir la utilización del método de base presunta en lugar de la "renta presuntiva" -genérica, alejada de la normalidad de los casos y no referida a cada contribuyente en particular- como mecanismo de prueba indiciaria idóneo también en la esfera de los hechos ilícitos tributarios.

Pese a la eliminación de la parte del párrafo que hemos destacado en negrita, subsistió la referencia a la prueba **indirecta en contrario**, con lo que, a mi entender, se deja el camino abierto para el método de base presunta del hoy artículo 125 CNPT. Se aplica así correctamente la doctrina relativa a la legitimidad constitucional de la estimación indirecta en relación con el principio de presunción de inocencia. En segundo lugar, debemos considerar el problema de las presunciones legales (y otras figuras afines) y su relación con la presunción de inocencia.

En el análisis de este tema, como hemos dejado constancia en el Tomo II de esta obra, es de recordar que el uso del sustantivo "presunción" o del verbo "presumir", tanto en los textos normativos como en el mismo lenguaje científico, suele estar caracterizado por una buena dosis de imprecisión, llevando a confundir figuras de naturaleza diferente. En esa dirección, la doctrina suele estar de acuerdo en que la **verdadera presunción** es aquella que opera en el campo del Derecho tributario formal y sirve para facilitar la acreditación del hecho generador o de la cuantía de las obligaciones tributarias, normalmente en circunstancias en que esa acreditación resulta difícil. Asimismo, existen otras figuras afines que, si bien se diferencian de la presunción desde un punto de vista estructural, comparten con ésta su funcionalidad en el campo probatorio

y, en consecuencia, tienen relevancia específica respecto de los principios procesales. En cambio, otras figuras, que disciplinan la regulación material del tributo, aparte de que no deberían ser llamadas "presunciones", son ajenas a los principios constitucionales propios del **procedimiento** (aunque sean decididamente cuestionables a la luz de principios de justicia tributaria material).

La norma que contiene una presunción legal en sentido técnico tiene dos partes, como vimos en el mencionado Tomo II: el llamado "hecho base", que debe comprobarse directamente por ser, en principio, de fácil acreditación; el "hecho presumido" que, según un principio de normalidad según las normas de la común experiencia y un principio de lógica, normal y lógicamente sigue o acompaña al hecho base. De este modo, comprobado o probado el hecho base, la norma autoriza para tener por probado también el hecho presumido.

También tienen relevancia respecto de la presunción de inocencia, aparte de las presunciones en sentido estricto, las normas que regulan las reglas sobre la carga de la prueba, las verdades interinas y las reglas sobre el valor probatorio, cuyos conceptos hemos estudiado ya.

Pues bien, en relación con las presunciones en sentido estricto, el problema se plantea en términos de que la prueba de que el hecho presumido no se ha dado corresponde a quien lo niega, esto es, al sujeto pasivo. Y, en las tesis que consideran a las presunciones absolutas como verdaderas presunciones que inciden en el campo probatorio, se da algo todavía más fuerte: se impide cualquier actuación probatoria del interesado. Así, como expresa **ESEVERRI**<sup>[18]</sup>, "haciendo el planteamiento en el ámbito del procedimiento sancionador tributario, de lo que se trata es de concretar los efectos en el orden sancionador tributario de una presunción legal que al ser aplicada determina la calificación de un ilícito administrativo a cargo del sujeto pasivo, sancionable, por tanto, siendo así que a través de la presunción legal o se impide o se dificulta la carga de la prueba para el particular."

Podemos decir que existe una tendencia mayoritaria en la doctrina de admitir, en este punto también, ciertos matices en la aplicación de los principios del Derecho penal al ámbito sancionador administrativo. En ese sentido, se ha dicho que ahí donde deban comprobarse *"hechos de signo negativo que le resultaría (a la Administración) imposible de practicar y, por otra, no puede objetivamente considerarse que se produzca indefensión, pues el afectado tiene una gran facilidad para rebatir cualquier acusación de esta naturaleza que pudiera carecer de fundamento."* Esto permite entender que, en supuestos de este tipo, la carga soportada por la Administración *"se limita a la de los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación incumplida, asumiendo, por*

*tanto, los obligados tributarios una leve carga de la prueba sobre su inocencia para evitar que les sea impuesta la sanción."*<sup>[19]</sup>

El propio Tribunal Constitucional español ha considerado legítima la prueba de presunciones para desvirtuar la presunción de inocencia, siempre que se respeten algunas condiciones básicas. Así, ha sostenido al respecto en su sentencia 150/1987:

"no se puede negar y este Tribunal no lo ha hecho, la posibilidad de admitir la prueba de presunciones para enervar la de inocencia, reconocida constitucionalmente en el artículo 24.2 de la Constitución siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada."

Puede entenderse entonces que el uso de presunciones legales en el contexto de los procedimientos sancionadores administrativos es legítimo siempre que se cumpla con las siguientes condiciones: primera, que la carga de probar el hecho base siempre esté en manos de la Administración; segunda, que exista un nexo lógico y coherente entre el hecho base y el hecho consecuencia o presumido; tercera, que haya habido oportunidad de desvirtuar el hecho base (posibilidad de contraprueba) o el hecho consecuencia (posibilidad de prueba de lo contrario); que, en general, se dé una aplicación correcta de la presunción.

Sería así legítimo, por ejemplo, la aplicación de la sanción por inexactitud en la autoliquidación (artículo 81 CNPT) con base en una obligación tributaria parcial o totalmente determinada haciendo uso de la presunción de incremento no justificado de patrimonio del tercer párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según la cual:

"También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de la ley."

Obsérvese que la carga de probar el incremento de patrimonio en tanto hecho base de la presunción estaría siempre en manos de la Administración; que existe un nexo lógico y coherente entre presumir que si se ha incrementado el patrimonio en forma no correspondiente a la renta declarada es porque ha existido una renta oculta: como dice **E. SIMON ACOSTA**<sup>[20]</sup>, *"si la renta se delimita por su origen y no todas las adquisiciones de riqueza son renta, la afloración (directa o a través de adquisiciones onerosas) de elementos patrimoniales antes desconocidos no puede ser más que un indicio racional de que puede haber existido en el ejercicio una renta no declarada"*; que el artículo 5 en su párrafo cuarto

admite la prueba en contrario por parte del contribuyente, la cual es, además, accesible para éste.

Es interesante traer a colación cómo, en la jurisprudencia española, la figura de los incrementos injustificados de patrimonio, en una primera etapa, había recibido distinto tratamiento en sede penal y en sede sancionadora administrativa, con el argumento de la diferente operatividad de la presunción de inocencia en uno y otro ámbito. Lógicamente, el tema tiene interés también en nuestro medio, en que la norma del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta podría dar base también para la incriminación de delitos tributarios. En efecto, en el auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, a propósito de la existencia de un posible delito fiscal como consecuencia de la apreciación de incrementos no justificados de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se sostuvo lo siguiente:

"...Ante este dilema fáctico, la Ley Fiscal establece una presunción para resolverlo, pero el juez instructor no puede aceptarla para apoyar sobre ella la inculpación de una persona. Y es que, al fin y al cabo, nos hallamos ante un supuesto en que el legislador fiscal tiene dudas acerca de si el Erario Público se ha visto perjudicado en un proceder fraudulento, dudas que resuelve imponiendo el pago de la cantidad probablemente defraudada...Esta tutela jurídico-fiscal del Erario Público se estima suficiente, y pretender protegerlo, además, con la imposición de una pena al ciudadano parece excesivo, ya que supondría desnaturalizar la función del Derecho penal, llevando su aplicación a conductas incumplidoras del pago de deudas tributarias derivadas de actuaciones fácticas aparentes, sin tener la certeza de que el bien jurídico protegido ha sufrido un ataque exigiendo la aplicación de la sanción propia del Derecho penal."

Como comentaba **ESEVERRI**<sup>[21]</sup> en relación con esta sentencia,

"para el juez penal, el valor superior de la presunción de inocencia le exime de vinculación alguna con presupuestos fácticos asentados en otros órdenes jurisdiccionales o con hipótesis trazadas en la mente del legislador e incorporadas a la letra de la norma que sustituye así el criterio de certeza por otro de mera probabilidad."

Así, es éste el argumento esencial que llevó al Juez

"a la conclusión de que como el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública y del que deriva la tipificación delictiva se acredita a través de una presunción *iuris tantum* (la existencia de un incremento no justificado de patrimonio) no puede aceptarse como acreditativo de unos hechos de cuya existencia pende la imposición de una pena privativa de

libertad y ante la falta de constatación de la verdad material sobresee la causa por falta de acreditación de que el delito se hubiere perpetrado."

Por su parte, la sentencia de 19 de octubre de 1992 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ocupándose del mismo tema de los incrementos injustificados de patrimonio ahora a efectos de un procedimiento sancionador administrativo, se planteaba el problema de si las sanciones impuestas con base en la norma reguladora de la presunción dicha vulneran el artículo 24.2 de la Constitución, en su vertiente de la presunción de inocencia, entendiendo que:

"...no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24.2 de la CE, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de presunción iuris tantum, y en el presente caso...además de las declaraciones complementarias presentadas por el recurrente, reveladoras de ocultaciones en las declaraciones formuladas en su momento, ha existido una actividad comprobadora de la Inspección de la que ésta aprecia la existencia de determinadas adquisiciones onerosas por el recurrente que no pudieron ser financiadas con el volumen de ingresos y patrimonios declarados, sin que por el recurrente se haya ofrecido justificación alguna, no obstante ser requerido, lo que evidencia una renta por la que no se había tributado..."

Esta diferencia de tratamiento entre situaciones análogas, según nos movamos en el campo penal o en el campo sancionador administrativo, podía encontrar su justificación tanto en los distintos intereses en juego que deben ser protegidos (riesgo de privación de libertad en uno, no en el otro) como en la diferente función de la jurisdicción contencioso-administrativa (control de legalidad de los actos de la Administración) en relación con la penal (búsqueda de una verdad material no compatible con verdades formales o aparentes impuestas por una norma legal). <sup>[22]</sup>

Sin embargo, la jurisprudencia española ha evolucionado, admitiéndose la condena por delito fiscal también con base en esta presunción, tema sobre el que volveremos al analizar las normas relativas al delito fiscal. Valga decir, de momento, que se ha entendido que tal aplicación debe hacerse con especiales cautelas, como puede evidenciarse de lo dicho en la sentencia de 21 de diciembre de 2001 del Tribunal Supremo español:

"cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aún cuando no esté plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal. En consecuencia, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, "que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos

patrimoniales de mismo", sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado".

En todo caso, parece esencial a la naturaleza sancionatoria – administrativa o penal- que la aplicación de esta presunción incluso a las infracciones administrativas se rija por las reglas de libre valoración de la prueba, tal como expone con claridad **P. CHICO DE LA CÁMARA**<sup>[23]</sup>, para quien el régimen sancionador derivado de la aplicación de las ganancias no justificadas se aplica

"cuando del conjunto de pruebas –directas e indirecta- el juzgador no pueda deducir la inocencia del interesado. Por consiguiente, ni el silencio del imputado ni la presunción del art. 37 LIRPF deberían bastar individualmente para que el juez dicte una sentencia de condena. Debe ser todo el conjunto del material probatorio lo que sirva al juez para formar no una sospecha, sino un juicio certero de culpabilidad..."

Por otra parte, la imposibilidad de la prueba de lo contrario en el caso de las presunciones absolutas ha llevado a un importante sector doctrinal a entender que éstas atentan directamente contra la presunción de inocencia y, en general, contra el debido proceso.<sup>[24]</sup>

Una posición diferente sostiene **ESEVERRI**<sup>[25]</sup>, para quien aun las presunciones absolutas respetan la presunción de inocencia, con tal de que se entienda que aquellas son de aplicación **facultativa**. Así, la presunción absoluta "no prohíbe a la Administración tomarla en consideración cuando la relación causal entre el hecho establecido y el presumido no se corresponda con la realidad; esto es, si el órgano administrativo advierte que la realidad material de los hechos no se corresponde con el resultado inducido a través de la relación causal que se establece en la presunción, en tal caso debe descartar la aplicación de la norma de presunción para adaptarse a los resultados de aquella verdad material. La discrecionalidad administrativa en el desarrollo de las actuaciones de comprobación permiten al órgano administrativo atender a la verdad material sin aplicar la norma de presunción, por no resultar procedente."<sup>[26]</sup> Incluso, existe la posibilidad de que, en sede contencioso-administrativa, se valore si el ejercicio de la discrecionalidad ha sido adecuada, por lo que se respeta la presunción de inocencia con tal que se garantice al interesado el derecho de alegar contra la procedencia de aplicar la presunción en el caso concreto.<sup>[27]</sup> En fin, la aplicación de la presunción absoluta "es procedente cuando constatadas la existencia del hecho base, la deducción lógica y razonada los conduce al presumido sin que la realidad de los acontecimientos nos demuestre que la relación de probabilidad difiere de lo acaecido en la realidad; y además que la realidad



de los hechos y su constatación puede desactivar, incluso, aquellas presunciones que la ley declara como irrebatibles."<sup>[28]</sup>

Otro tema de relevancia es el relacionado con las llamadas *reglas sobre la carga de la prueba* que, como se suele decir, dan base, más que para una teoría de la carga de la prueba, para una **teoría de las consecuencias de la falta de prueba**.<sup>[29]</sup> En esta dirección, es bien sabido que en la materia penal la regla básica que deriva de la falta o insuficiencia de pruebas es la recogida en la presunción de inocencia, que es, en sí misma una regla sobre la carga de la prueba y que se suele expresar en la máxima *in dubio pro reo*: a falta de prueba o en presencia de duda en relación con la prueba existente, debe declararse la inocencia. Cabe, entonces, cuestionarse en qué medida esta regla debe regir en los procedimientos administrativos sancionadores.

Por lo pronto, debemos recordar que, en el propio artículo 148 CNPT se establece que a la Administración corresponde acreditar los hechos constitutivos de infracciones administrativas, con lo que pareciera fijársele la carga de la prueba en un sentido análogo al representado en la máxima *in dubio pro reo*, caso de carga objetiva de la prueba a cargo del Estado, según exponemos seguidamente.

Ahora, nuevamente el problema que se puede presentar deriva de la conexión ineludible que existe entre el procedimiento administrativo sancionador y los procedimientos administrativos no sancionadores, pues, de existir en éstos reglas de carga de la prueba distintas, surge la cuestión de en qué medida los resultados probatorios obtenidos en fase de comprobación tributaria pueden ser utilizados como base para sancionar en el procedimiento administrativo sancionador.

Concluíamos al analizar el tema de la carga de la prueba en materia tributaria<sup>[30]</sup>, que ésta plantea las siguientes particularidades:

a) Al estar ante procedimientos de carácter inquisitivo, no rige el principio de carga subjetiva según el cual cada parte debe aportar, por sí misma, los elementos de prueba, sin que nadie lo pueda hacer por ella. Esto significa que la Administración está obligada a poner a disposición elementos de prueba aunque benefician al obligado tributario, lo que además deriva de la aplicación del principio recogido en el artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública, según el cual el objeto más importante del procedimiento administrativo es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final. b) También el principio civilista de carga de prueba subjetiva se ve matizado en el sentido de que el obligado tributario no puede decidir aportar únicamente la prueba que le favorece. Los deberes de colaboración impiden que opere este principio. Es desde este punto de vista, y sólo de este, que tiene algún sentido entender que el obligado tributario también debe aportar

pruebas sobre los hechos constitutivos de la obligación tributaria material. Sin embargo, recordemos una vez más, que la carga de la prueba alude a las consecuencias de la falta de prueba: así, la consecuencia de que no se pruebe el hecho constitutivo de la obligación tributario a quien afecta es a la Administración, aun cuando ésta pueda exigir al obligado el cumplimiento de deberes de colaboración que aporten la prueba sobre tal hecho constitutivo.

c) Tampoco rige un principio de carga de la prueba de carácter objetivo, en el sentido de que le recaiga en la Administración Tributaria dicha carga de manera absoluta, pues cuando se trata de la prueba de hechos que reduzcan la obligación tributaria, ésta debe recaer en el contribuyente. Esta forma de concebir la distribución de la carga de la prueba en los procedimientos administrativos no sancionadores, al ser trasvasada de un procedimiento de este tipo a un procedimiento sancionador, conlleva una cierta inversión de esa carga. Con base en lo que ya hemos desarrollado anteriormente, podemos decir que mientras tal inversión de la carga de la prueba obedezca a hechos de signo negativo que le resultaría a la Administración imposible de probar y no pueda objetivamente considerarse que se produzca indefensión, dado que el afectado tiene una gran facilidad para aportar la prueba, sería legítimo su incidencia en el procedimiento sancionador.

En segundo lugar, la doctrina coincide en que la operatividad del principio de carga objetiva se ve en todo caso limitada en el sentido de que, a falta de prueba, la Administración tiene la opción de acudir a los métodos de estimación indirecta o de base presunta. Esto sí parece plantear, en principio, una diferencia con la regla de carga de la prueba del proceso penal.<sup>[31]</sup> Ahora, en la medida en que estos métodos de estimación son constitucionalmente admisibles, según ya expusimos, podemos decir que esta particularidad de la regla de la carga de la prueba, presente en los procedimientos administrativos no sancionadores, respeta los principios punitivos que deben regir en los procedimientos sancionadores.

Análogas consideraciones podríamos hacer respecto de las llamadas *verdades interinas*, que exoneran a la Administración de la prueba de alguno de los elementos que integran el hecho generador de una obligación tributaria. Dentro de esta categoría alguna doctrina incluye las llamadas "presunciones de onerosidad": por ejemplo, la norma del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (18/1991) española, que establece que las prestaciones de trabajo personas y las cesiones de bienes o derechos en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor normal en el mercado, salvo prueba en contrario". En nuestro medio, podríamos traer a colación la llamada "renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos" recogida en el artículo 10 de la Ley 7092, del Impuesto

sobre la Renta: "Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional."

La aplicación de esta exención de prueba a favor de la Administración en el marco de un procedimiento sancionador podría considerarse, *prima facie*, "contraria a la regla sobre la carga de la prueba establecida en la *presunción de inocencia*." [32]

En relación específica con la *presunción de onerosidad*, un importante sector de la doctrina se ha pronunciado en el sentido de su falta de idoneidad para fundamentar una sanción administrativa. Así, **J. MARTIN QUERALT** [32] afirma que "*el hecho de que se trate de presunciones impide basar sobre las mismas la existencia de posibles infracciones por parte de quien en su renta no computó ingresos por tales conceptos.*" **A. GOTA LOSADA** [34], por su parte, sostiene que

"si las retribuciones estimadas lo han sido exclusivamente por aplicación de la presunción legal (de onerosidad), sin que la Administración Tributaria haya demostrado por pruebas ordinarias el pago de una cierta retribución, hemos de concluir que en este caso no hay infracción tributaria. El hecho típico de las infracciones ha de ser probado fehacientemente, no siendo posible, por tanto, presumirlo legalmente."

Este tipo de normas tiene su fundamento en la dificultad que ciertos casos plantean en orden a la obtención de prueba por parte de la Administración, precisamente por tratarse de información que está en manos de los particulares y que es de fácil ocultamiento. Así, como un mecanismo de lucha contra la evasión o la elusión ilegítima, se exonera a la Administración del deber de probar, esto es, de la carga objetiva de la prueba (la ausencia de prueba perjudicaría en este caso al contribuyente). Siendo, en cambio, relativamente fácil para el contribuyente aportar él la prueba de que no se ha dado la parte del hecho generador que la Ley tiene como una verdad interina, se le traslada la carga de la prueba. De este modo, podemos decir que, siempre que la verdad interina tenga un fundamento en la lucha contra el fraude y sea congruente con esa finalidad, por una parte, y, por otra, se admita la actividad probatoria en contrario del sujeto pasivo, y ésta sea posible, su proyección al procedimiento administrativo sancionador podría considerarse legítima. [35]

Ahora, es importante observar que, en caso de que un sujeto no incluya en su renta declarada lo correspondiente a una actividad determinada (v.gr. a un préstamo realizado) porque en realidad ésta se hizo gratuitamente, es claro que ninguna culpabilidad habría de atribuírsele

por ese comportamiento. Esto sugiere que la aplicación de la verdad interina en sede sancionadora debe hacerse con suma cautela, para evitar que se convierta en una verdadera presunción de culpabilidad. Por esa razón, como sostiene **MARIN-BARNUEVO**<sup>[36]</sup>,

"siempre que el sujeto pasivo tuviera un mínimo material probatorio para rebatir la *presunción de onerosidad*, aunque aquél, finalmente, resultara ser insuficiente para impedir la aplicación de esta norma, cabría legítimamente entender que concurre una causa de exclusión de la culpabilidad. Especialmente si tenemos en cuenta que la obligación que impone esta norma a los sujetos pasivos es de contenido negativo, pues consiste en *demostrar que no ha habido contraprestación*; y como no está nada claro cuáles pueden ser los medios de prueba que permiten considerar probada dicha circunstancia, resultará francamente difícil determinar si ha habido o no intención de defraudar por el sujeto pasivo." Consideramos, por otra parte, el tema de las *reglas sobre el valor probatorio*, esto es, de normas que reconocen un valor probatorio específico a determinados medios de prueba. Uno de los ejemplos más relevantes en la materia tributaria, como vimos ya, es el de la llamada "presunción de veracidad" de las actas de la inspección

En ese sentido, es de recordar que el artículo 148 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.<sup>[37]</sup> Asimismo, es de notar que esta redacción proviene de la reforma al Código Tributario introducida por la Ley de Justicia Tributaria de 1995, que modificó el régimen anteriormente vigente. En éste, el antiguo artículo 145 CNPT disponía que "*el acta hace plena prueba mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud*", en sentido análogo a lo que dispone el artículo 370 del Código Procesal Civil en cuanto al valor probatorio de los documentos e instrumentos públicos. En el Código actual, una norma de este género no existe. Con base en lo anterior, habría que decir que viola la presunción inocencia la pretensión de la Administración de que el acta de hechos que debe levantarse para fundamentar un traslado de cargos de cierre de negocios haga **plena prueba**, en el sentido de que basta la sola manifestación de los funcionarios de que ocurrieron ciertos hechos para que se tenga por ocurrida la infracción. Ello ocurre cuando los inspectores manifiestan, v.gr., que "se observó o se constató que no se entrega al cliente la factura o el tiquete de caja", sin hacerse acompañar de testigos o sin indicar el nombre del cliente a quien no se le hizo la entrega, a efecto de que se le pueda llamar a declarar.<sup>[38]</sup>

Al resolver un caso análogo a la situación que acabamos de hipotizar, el Tribunal Fiscal Administrativo<sup>[39]</sup>, si bien sostuvo que a las actas hay que darles "*un margen de presunción de veracidad*", éstas "*...deben contener referencias claras y precisas del incumplimiento de los deberes formales de emisión y entrega de facturas y contener en alguna medida de lo*

*posible elementos o requisitos suficientes que demuestren ese incumplimiento.*" Entre esos elementos, señala el Tribunal la pertinencia de indicar los datos de los clientes que puedan atestiguar sobre el hecho imputado, siendo que la indicación de un cliente anónimo no es suficiente para destruir la duda de si éste realmente no recibió la factura o si simplemente se negó a tomarla y llevarla fuera del negocio.

En otro caso, el Tribunal sostuvo que

"la presunción de veracidad del acta de hecho no ha sido desvirtuada o atacada con pruebas idóneas y que en el caso de análisis está demostrado que la recurrente ha incumplido con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley que norma la materia y 29 y 30 de su reglamento, de no haber emitido ni entregado en varias ventas las facturas debidamente autorizadas por la Administración en el momento de la visita de los auditores fiscales, lo que constituye causal de cierre del establecimiento comercial." [40]

Esta postura podría ser avalada en el tanto la prueba del cumplimiento por el contribuyente sea relativamente fácil para éste, de modo que bastaría con concederle el derecho a su defensa para que éste pudiera rebatir algún infundio.

En otras resoluciones, en cambio, se sostiene una posición más radical en cuanto a mantener el principio de la presunción de veracidad de las actas. Así, en la resolución No. 39-95, de 24 de febrero, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, puestos frente a frente el dicho de los inspectores frente al dicho del propietario del negocio, el Tribunal se inclina decididamente por el dicho de los primeros, violentando, a mi juicio, la presunción de inocencia. En la resolución No. ACN-1321-97 de la Dirección General de la Tributación Directa, se vuelve a incurrir en estos conceptos al decirse:

"...Con relación al valor probatorio de las manifestaciones de los inspectores, el acta de hechos confeccionada por los funcionarios tributarios, participa de las características de un documento público en los términos de los artículos 111 de la Ley General de la Administración Pública, 369 y 370 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria conforme al numeral 155 del C.N.P.T., y hacen plena prueba mientras no sean arguidos de falsos, es decir, se establece como lo ha llamado el T.F.A. una "presunción de veracidad" de dicha acta, la cual, en el subexámene, no ha sido desvirtuada...Al respecto, ha señalado el ad quem en su fallo #287V-96P supra indicado: "La presunción de veracidad del acta de hechos...no ha sido desvirtuada ni atacada con pruebas idóneas..."

Contra esta tendencia jurisprudencial, cabe afirmar que si bien el dicho de los inspectores puede considerarse como una especie de prueba

testimonial<sup>[41]</sup>, pareciera, a mi juicio, contrario a los principios de la sana crítica -eje para la correcta libre valoración de la prueba- que el sólo testimonio del inspector sea suficiente para destruir la presunción de inocencia, máxime que se trata de un testimonio hasta cierto punto *interesado*.

En la experiencia de aplicación de los cierres de negocios, ha sido común la práctica de los inspectores, en sus actas de hechos, de hacer referencia a algún testigo (usualmente, un cliente del negocio) que aseguró que no se le entregó la correspondiente factura sin que, concomitantemente, se recoja formalmente la declaración de ese testigo. De este modo, es claro que tal prueba testimonial no puede considerarse válidamente incorporada al expediente. Con ello, quedaría como única prueba el dicho del inspector, insuficiente, como indicamos, para revertir la presunción de inocencia. <sup>[42]</sup>

En fin, es con base en estas precisiones que habría que entender los alcances del artículo 148 CNPT respecto de las presunciones y otras técnicas presuntivas. De acuerdo con éste, como citamos atrás, corresponde a la Administración acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones", debiendo respetarse siempre el derecho de defensa. Así, la Administración podría acudir a presunciones legales y otras técnicas presuntivas para acreditar los hechos ilícitos, siempre que ello no implique irrespetar el derecho de defensa.

---

<sup>[41]</sup>La propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional español ha resumido las exigencias de esta presunción de inocencia: en la sentencia 76/1990 de 26 de abril, el T.C. sostiene que "el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorada por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio". Así interpreta A.M. JUAN LOZANO, La inspección de Hacienda ante la Constitución, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 359, nota 17, basándose, por todas en la Sentencia de 26 de abril de 1990, tales exigencias: "a) toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria, impidiendo la condena sin pruebas; b) las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico, y ser constitucionalmente legítimas, y c) la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores, no existiendo nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia o no participación en los hechos."

En nuestro medio, son diversos los votos que definen los alcances de esta presunción. La Sentencia No. 1739-92 de las 11:45 hrs. del 1 de julio de 1992 estableció que "Ninguna persona puede ser considerada ni tratada como culpable mientras no haya en su contra una sentencia conclusiva firme, dictada en un proceso regular y legal que lo declare como tal después de haberse destruido o superado aquella presunción.

Además en virtud del estado de inocencia del reo, no es él quien debe probar su falta de culpabilidad, sino los órganos de la acusación, con efectos complementarios como la imposibilidad, durante el proceso coaccionallo..."

El Voto No. 2757-92 de las 14:25 hras del 1 de setiembre de 1992 estableció que "Uno de los principios que lo integran (el debido proceso), es el de inocencia, que deviene de lo dispuesto en el artículo 39 constitucional y presupone que nadie pueda ser considerado culpable mientras no lo declare así una sentencia definitiva, de

allí que esta garantía pueda ser violada por orden de captura o detención, por auto de procesamiento que ordene igualmente la prisión preventivo o por la elevación de la causa a juicio cuando no estén esos pronunciamientos debidamente motivados o por la sentencia que ponga fin al proceso, si ésta no hubiere sido dictada con arreglo a las disposiciones que regulan su forma y el fondo de su contenido...el principio de inocencia debe ser respetado, a fin de que no se haga ilusoria la mencionada garantía constitucional..."

[2] Op. cit., p. 136.

[3] Op. cit., p. 209.

[4] *Ibíd.*, p. 290.

[5] *Ibíd.*, p. 290. En sentido análogo, E. ESEVERRI, Presunciones legales y derecho tributario, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, p.p. 124-125 y 40, nota 7, recordando la teoría de los "matices" en materia de infracciones administrativas consagrada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, apunta otros argumentos tendentes a justificar la matización de la presunción de inocencia en esta materia:

-La separación que se da en el proceso penal entre la fase de instrucción y la de resolución no se aprecia con la misma nitidez en el procedimiento sancionador tributario donde, además de determinarse la sanción conjuntamente con el resto de los componentes de la deuda tributaria, el instructor del procedimiento es, por lo general, el órgano que determina también la sanción.

-La función de quien instruye no es equiparable a la que cumple el juez penal: en el proceso penal las partes tienen que formar la voluntad del juzgador propiciándole cuantos medios y elementos de prueba convengan a la resolución que deba adoptarse, cosa que no sucede en el procedimiento sancionador donde las alegaciones corresponde hacerlas sólo al autor del ilícito.

-La función de la jurisdicción contencioso-administrativa, que es la que viene a conocer en revisión la aplicación de las sanciones administrativas, es, por naturaleza, distinta a la penal: aquélla tiene un carácter eminentemente revisor de la legalidad de los actos administrativos, mientras que la última debe a toda costa llegar a la verdad real, visto que está en juego el valor libertad. -Los órganos de la Administración rigen su conducta conforme a unos principios de jerarquía impensables en el proceso judicial, además de que la estructura de uno y otro sólo coinciden en algunos aspectos.

[6] Nos remitimos a la discusión del tema que plantean A.M. JUAN LOZANO, Op. cit., p.p. 173 ss. y J.J. ZORNOZA, Op. cit., p.p. 159.

[7] Expresa C. PALAO TABOADA, "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión", Estudio preliminar a la traducción española del t. III de Principios de Derecho Tributario, de Antonio Berliri, p.p. 20-23, cit. por A.M. JUAN LOZANO, Op. cit., p. 170, nota (3): "La Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación sino que comprueba (iaccerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman...Serán después los órganos jurisdiccionales, administrativos o contenciosos, los que verifiquen a posteriori la corrección de la comprobación realizada por la Administración y en esta instancia es donde tanto Administración como administrados o contribuyentes deben probar, aquí sí, sus alegaciones a favor y en contra de la legitimidad o ilegitimidad de la actuación administrativa....La Administración puede utilizar con ocasión de la comprobación de los presupuestos de la legitimidad de sus actos medios de prueba semejantes a los procesales, pues tales medios son comunes a cualquier actividad de conocimiento humano, pero los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal". En el mismo sentido puede verse la obra ya citada del mismo autor "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria..."

[8] Comentando el proceso administrativo sancionador español, observa J. GARBERI LLOBREGAT (La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador, Ed. Trivium, Madrid, 1989, p. 203, cit. por A.M. JUAN LOZANO, Op. cit., p. 359) que aun cuando el procedimiento para aplicar sanciones por infracciones simples de carácter pecuniario prevé la posibilidad de que, cuando el instructor no tenga por ciertos los hechos, abra a pruebas, la "inmediación del instructor no tiene decisiva relevancia ya que no va a ser ese funcionario el competente para imponer la sanción, sino que ésta corresponde a otro órgano ante el cual no se realiza acreditación alguna -al menos no se prevé tal extremo legalmente-limitándose su rol a recibir la propuesta de resolución formulada por el instructor."

[9] Op. cit., p. 361.

[10] A.M. JUAN LOZANO, Op. cit., p.p. 367-368, advierte un problema análogo respecto del procedimiento administrativo sancionador español destinado a la imposición de sanciones derivadas de la comisión de infracciones graves:

"...vemos que la situación se agrava considerablemente todavía respecto a lo previsto para las infracciones simples puesto que ahora no sólo nos encontramos con una "consolidación" de funciones, sino que incluso es posible advertir una auténtica "consolidación" de procedimientos..."

"De este modo, por el juego de las remisiones resulta que el procedimiento para la imposición de multas pecuniarias derivadas de la comisión de infracciones graves se identifica con el procedimiento de gestión correspondiente a la obligación tributaria. La instrucción de este expediente sancionador coincide pues con las fases de comprobación e investigación, mientras que las actuaciones de liquidación que desarrolla el Inspector Jefe se consolidan con aquella fase del procedimiento sancionador que se desarrolla ante la autoridad decisora. Consideramos que esta regulación supone el punto álgido en el carácter deficiente de la articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y aquellos de naturaleza cualitativamente distinta como son los administrativos sancionadores, articulación en la que es posible advertir todas las objeciones más arriba formuladas respecto al valor probatorio que resulta atribuido a los resultados de la comprobación e investigación."

[11] J.J. ZORNOZA, Op. cit., p. 165.

[12] ZORNOZA, Op. cit., p. 140.

[13] Señala el artículo 125 CNPT: "La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y

b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación".

Por su parte el artículo 116 CNPT establece como elementos indiciarios típicos:

Capital invertido, volumen de transacciones e ingresos de otros períodos, existencias de mercadería, monto de compras y ventas, rendimiento normal de empresas similares de la misma plaza, gastos en salarios, alquileres, combustibles, energía eléctrica, alquileres y otros gastos particulares del contribuyente; monto del patrimonio; cualquier otro elemento que posea la Administración, etc.

[14] "...estimar significa obtener conclusiones de indicios, de tal manera que los fundamentos de la imposición que no pueden ser determinados o calculados con seguridad a causa de la insuficiencia de los medios de prueba, se fijan sobre la base de deducciones verosímiles, mediante un sopesar o calcular las posibilidades, de manera que exista la posibilidad máxima de exactitud." K. TIPKE, en TIPKE/KRUSE, Kommentar zur Abgabenordnung, 12 ed., O. Schmidt, Köln, 1986, §162, cit. por ZORNOZA, Op. cit., p. 141.

[15] Op. cit., p.p. 141-142.

[16] Y por su claridad, no omitimos agregar estas otras palabras del mismo autor (p. 142): "Y no es sólo que excluir la imposición de sanciones en tales supuestos implicaría hacer de mejor condición a quienes incumplen en mayor medida sus obligaciones y deberes tributarios sino, sobre todo, que el derecho a la presunción de inocencia no se opone -según ha tenido ocasión de señalar, reiteradamente, la jurisprudencia del TC- a que la resolución del órgano sancionador pueda apoyarse sobre la base de una prueba indiciaria, como la que puede resultar de la correcta aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles."

[17] La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, p.p. 73-74.

[18] Op. cit., p. 127.

[19] MARIN-BARNUEVO, Op. cit., p. 290.

[20] Op. cit., p. 254.

[21] Op. cit., p. 133.

[22] Cfr. ESEVERRI, Op. cit., p.p. 134-135. También a favor de la proscripción de esta presunción del ámbito del proceso penal tributario, en relación con el ordenamiento argentino, V.O. DIAZ, Op. cit., p.p. 75-76.

[23] Las Ganancias No Justificadas de Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 359.

[24] Cfr. J. GARCIA AÑOVEROS, "Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario", Estudios sobre la Constitución española (homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, vol. V, p.p. 4029 ss. La doctrina que entiende que la presunción absoluta afecta más bien el ámbito del derecho tributario material y no el del derecho tributario formal suele, en cambio, mantener la inconstitucionalidad de este tipo de figuras sobre la base de su violación de los principios de justicia tributaria material, sea porque provocan que se grave capacidades económicas inexistentes (cfr. MOSCHETTI, Il principio della capacità contributiva, CEDAM, Padova, 1973, p.p. 283 ss.), sea porque provocan un gravamen discriminatorio, al someter a tratamientos iguales situaciones distintas: al atribuir al hecho base las consecuencias jurídicas del hecho "presunto", existiendo muchas veces diferencias relevantes entre las distintas hipótesis (cfr. MARIN-BARNUEVO, Op. cit., p.p. 248 ss.). También considera que se afecta los principios de justicia material M. CUBERO TROYO, "Las presunciones", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p.p. 1489 ss.

[25] Op. cit., p.p. 25 ss.

[26] *Ibíd.*, p. 42.

[27] En apoyo a su tesis el autor trae a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de marzo de 1993, "a propósito de los efectos jurídicos derivados de una retención tributaria que, habiendo sido practicada por el recurrente, la Administración estimó que era inferior a la que legalmente correspondía, entrando por ello en juego en el objeto de la litis la presunción absoluta de que toda retribución se ha efectuado reteniendo su importe exacto." (p. 136). De acuerdo con la sentencia, "Si la falta de retención, o la retención en porcentajes inferiores a los reglamentarios, se produjo en virtud de una razonable interpretación de la normativa aplicable o incurriendo en un error excusable, no cabe admitir, desde una perspectiva constitucional, que el pagador ingrese en el Tesoro unas cantidades que no se encuentran en su poder, cuando se haya probado la cuantía íntegra de la remuneración pactada y satisfecha. Cuando el artículo 88.3 de la Ley General Tributaria se refiere a las cantidades que se hubieren debido retener no puede suponer una excepción singular que instaure una responsabilidad objetiva desligada esencialmente del principio de culpabilidad....Excluida la sanción administrativa propiamente dicha, no se comprende la razón por la que ha de subsistir la deuda de una cantidad resultante de una ficción legal tendente a excluir comportamientos defraudadores en el pago del tributo y a controlar el cumplimiento de sus normas, cuando falte, como ocurre en el caso enjuiciado, cualquier dato que permita siquiera dudar en la buena fe del obligado tributario, pues los principios constitucionales exigen como requisito inexcusable de cualquier medida sancionadora o punitiva, directa o indirecta, la concurrencia de culpabilidad en el sujeto. En definitiva, quien de buena fe, sin posibilidad alguna de reproche



en su actuación, aplica el porcentaje de retención que considera legalmente aplicable, no puede ser gravado con una deuda tributaria que resulte de la aplicación de una ficción consagrada para combatir el fraude fiscal y que queda demostrado es contraria a la realidad de los hechos acaecidos."

[28] *Ibíd.*, p. 137. Esta tesis, sostenida inicialmente también por R. FALCON Y TELLA, *Op. cit.*, p.p. 32 ss., es criticada por MARIN-BARNUEVO en los siguientes términos: "...creemos que existe una cierta contradicción al afirmar que "la Administración no ha de aplicar la presunción en todo caso, sino que debe abstenerse de hacerlo cuando le conste que la "verdad material" es distinta", pero que, sin embargo, "la prueba queda prohibida para el particular"; no se trata exactamente de dos afirmaciones incompatibles, pero sí encierran un contrasentido, pues si la Administración debe buscar la verdad material en el ejercicio de su función instructora y acomodarse a ella; lo lógico y normal sería que se posibilitara al máximo la aportación de pruebas por parte del administrado para lograr de este modo el conocimiento de la verdad, máxime cuando esta vía constituye en el ámbito tributario el principal medio de obtención de información para la Administración".

[29] Por todos véase PRIETO CASTRO, L., *Manual de Derecho Procesal Civil*, T. I, Madrid, 1959, p. 295.

[30] Véase el Capítulo II del Tomo II de esta obra.

[31] Cfr. A.M. JUAN LOZANO, *Op. cit.*, p.p. 197 ss.; C. PALAO TABOADA, *Op. cit.*, p. 1454, quien explica: "Ahora bien, en el procedimiento tributario, a diferencia de lo que ocurre en el proceso penal, la falta de pruebas rigurosas no permite recurrir inmediatamente a la "regla de juicio" propia de la carga objetiva de la prueba (en este caso in dubio contra fiscum). Esto supondría premiar a los sujetos remisos a colaborar con la Administración. Cuando éstos no colaboran suficientemente con la Administración cabe presumir que adoptan esta conducta para conseguir ventajas tributarias. Este es precisamente el fundamento de la llamada "estimación" (Schatzung). La posibilidad de llevarla a cabo deriva de la existencia del deber de colaboración; si éste no existiera, aquélla no sería admisible."

[32] D. MARIN-BARNUEVO, *Op. cit.*, p. 299.

[33] *Curso de Derecho Tributario*, 8a. ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, p.60.

[34] *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, Servicio de Estudios Económicos del Banco Exterior de España, Madrid, 1989, p. 186.

[35] En ese sentido, MARIN-BARNUEVO, *Op. cit.*, p. 300.

[36] *Op. cit.*, p. 301.

[37] En su resolución No. 68-96, de 7 de mayo, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, al analizar un caso en el que existía contraste entre el dicho de los inspectores en el acta y el de los testigos aportados por el contribuyente, expresa y correctamente declara que "este Tribunal ha utilizado el sistema de libre apreciación de las pruebas, de conformidad con las reglas de la sana crítica, la lógica de la experiencia y el conocimiento de la vida..."

[38] Por contraste, cabe citar el caso resuelto por la resolución No. 344-94, del 18 de noviembre, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, que se basó en un testimonio del cliente de una tienda recogido en el acta misma, en cuanto a que no se le había entregado la factura.

[39] Cfr. Sala Primera, resolución No. 91/96 de las 8 horas del 10 de junio.

[40] Sala Primera, resolución No. 92-96 de las 9 horas del 11 de junio.

[41] Cfr., en ese sentido, A. POLO SORIANO, "La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección" *Impuestos*, vol. II, 1985, p.p. 276-284, en que incluso entiende que también podría apreciarse ciertos rasgos de la prueba pericial. Así, dice en p. 283: "...la diferencia estriba en que el testigo es conocedor de unos hechos extra-proceso mientras que el perito los conoce porque es llamado dentro del proceso y en virtud de sus conocimientos científicos, artísticos o prácticos. El Inspector conoce los hechos fuera del proceso, en su actuación normal, cuando todavía no se sabe si va a existir o no el litigio, pero por otra parte lo hace en virtud de sus conocimientos técnicos, por lo que su testimonio es una mezcla de ambos medios de prueba: por una parte conoce unos hechos en el ejercicio de sus funciones y deja constancia de ellos en un acta y por otra parte emite un informe técnico pericial en base a sus conocimientos."

[42] Lo anterior se refuerza si pensamos en que la Administración tiene un instrumento importante para lograr la colaboración de este tipo de testigos: éstos podrían ser considerados obligados a dar información de trascendencia tributaria respecto de terceros con los que han mantenido relaciones económico-financieras, al tenor de los artículos 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## **El derecho a la tutela judicial efectiva (artículos 35 y 41 de la Constitución) y la aplicación de las infracciones y sanciones tributarias: la ejecutividad de las sanciones**

En relación el derecho a la tutela judicial efectiva, previsto en los artículos 35 y 41 de la Constitución Política<sup>[1]</sup>, el cuestionamiento básico que se plantea en nuestro ordenamiento es el del obstáculo que significa para la efectividad de ese derecho el principio de la inmediata ejecutividad del acto sancionador, una vez agotada la vía administrativa.

Algún sector de la doctrina se muestra totalmente en contra de la constitucionalidad de ese principio de ejecutoriedad en materia sancionadora. Así, **SPISSO**<sup>[2]</sup>, invocando una norma también común a nuestro ordenamiento como es el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica<sup>[3]</sup>, por haber sido ratificado por nuestro país, sostiene que "el necesario control del Poder Judicial sobre el ejercicio del poder sancionador de la Administración no puede verse desdibujado o anulado por el principio de la ejecutoriedad del acto..."

Otro sector mantiene una postura menos radical. Así, para **ZORNOZA**<sup>[4]</sup>, si bien la sola previsión de la posibilidad de suspender la ejecutoriedad basta para entender cubiertas las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva, ésta "ha de ser interpretada (...) de forma particularmente flexible en lo que se refiere a los actos de imposición de sanciones tributarias, para hacer posible la efectiva subordinación a la autoridad judicial de las potestades sancionadoras de la Administración, que constituyen uno de sus límites constitucionales y exige "el necesario control *a posteriori* por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso" (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3)". En esa dirección, la exigencia de caución o garantía, prevista en el artículo 28 CPCA, no debe ser un instrumento para hacer depender la suspensión del acto sancionador *"del cumplimiento de condiciones tan gravosas que, en la práctica, hagan imposible el recurso o disminuyan la utilidad del fallo para satisfacer las pretensiones del recurrente."*<sup>[5]</sup>

Asumiendo por nuestra parte esta última postura, debemos decir que ello significa que la valoración de las medidas cautelares de suspensión del acto administrativo, tratándose de sanciones, debe ser mucho más cuidadosa que tratándose de la suspensión ordinaria de los actos administrativos.<sup>[6]</sup>

Asimismo, es de aplaudir la norma del artículo 19 del Reglamento de Cierre de Negocios que permite la suspensión de la ejecución del cierre de negocios mientras se decide la solicitud de medida cautelar de suspensión, la cual debe interpretarse, según dijimos atrás, en el sentido de que los 30 días no impiden que se presente la solicitud de la medida o su comunicación a la Administración Tributaria con posterioridad a ese plazo, así como debe admitirse la extensión analógica a las otras modalidades de sanción tributaria.

---

<sup>[2]</sup>Artículo 35: "Nadie puede ser juzgado por comisión, tribunal o juez especialmente nombrado para el caso, sino exclusivamente por los tribunales establecidos de acuerdo con esta Constitución".

Artículo 41: "Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacerse justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes."

[2]Op. cit., p.p. 96-97.

[3]Dice dicho artículo: "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley (...), para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."

[4]Op. cit., p. 151.

[5]Ibid., p. 151.

[6]Esta postura se afianza si tomamos en cuenta que la ejecutividad inmediata de las sanciones también presenta fricciones desde el punto de vista de la presunción de inocencia. Para SPISSO (Op. cit.), p. 96), "En esta materia no es aplicable el principio de ejecutoriedad de las sanciones penales, no siendo admisible afirmar que el principio a la tutela judicial efectiva queda resguardado por el control judicial de dicha ejecutoriedad, pues aquí entran a jugar los principios y garantías del derecho penal, y en ese sentido la presunción de inocencia exige la firmeza del acto que impone la pena para su ejecución." El Tribunal Constitucional español, sosteniendo una posición más matizada, ha dicho en cambio que "la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación con la presunción de inocencia". (S.T.C. 66/1984, de 6 de junio, F.J. 2).

## **7. Normativa supletoria:**

El artículo 77 CNPT contiene una regla expresa sobre la normativa supletoria en materia de **procedimientos** de aplicación de las infracciones administrativas. Así, a falta de norma expresa en el Código, deben aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública.

A esta norma de remisión supletoria a la LGAP, habría que agregar una remisión implícita al Código Penal en materia **sustantiva**, lo cual deriva de la interpretación de la propia Sala Constitucional en su resolución 3929-95. En ésta, como vimos, explícitamente se plantea la aplicación del Código Penal en materia de causas eximentes de responsabilidad.

## **Capítulo V Disposiciones generales relativas a los delitos tributarios**

### **En redacción**

## **Capítulo VI Notas sobre la parte especial del sistema de hechos ilícitos tributarios**

### **En redacción**