

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS
AMÉRICAS**

FACULTAD DE DERECHO

**ANÁLISIS DE LA (DES)PROPORCIONALIDAD DE
LA SANCIÓN DE CIERRE DE NEGOCIOS EN
COSTA RICA**

TUTOR: JOSÉ ROBERTO GARITA NAVARRO

POSTULANTE: FABIOLA SALAZAR AGUILERA

AGRADECIMIENTOS

A mi tutor, José Roberto Garita Navarro, a quien guardo gran respeto y admiración por su profesionalismo, quiero agradecerle por su ayuda y guía a lo largo de este proceso, por cada detalle y momento dedicado para aclarar cualquier tipo de duda que me surgiera, agradecerle por la caridad y exactitud con la que me ayudó para que yo pueda ver concluida esta meta.

DEDICATORIA

A mi padre Álvaro.

Por los ejemplos de perseverancia y constancia que lo caracterizan y que me ha infundado siempre, por ser mi ejemplo a seguir tanto profesional como personalmente, por su amor incondicional. Papá gracias por darme una carrera para mi futuro, todo esto te lo debo a vos.

A mi madre Arellys.

Por darme la vida, creer en mí y porque siempre me apoyaste.

A mi hermana Ana Lucía.

Por estar conmigo y apoyarme siempre, para que veas en mí un ejemplo a seguir.

Ustedes son el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo.

Índice

Capítulo I: Introductorio	5
Planteamiento del problema	5
Objetivo General:.....	6
Objetivos específicos:	6
Justificación.....	7
Antecedentes	11
Proyecciones.....	27
Capitulo iii.....	29
Marco teorico.....	29
Justificación del Poder Tributario Sancionador	29
Concepto	29
Finalidad del Poder Tributario Sancionador.....	40
Las sanciones en un medio de bajo cumplimiento.....	50
Sistema sancionador, análisis	54
Énfasis en la sanción penal	54
Intención de sancionar antes que de castigar.....	55
Procedimiento de aplicación incorrecto	56
Trato similar a infracciones formales y materiales.	57
Multas desproporcionadas o insuficientes.....	57
Las reformas necesarias.	58
Cierre de negocios	61
Regulación.....	61
Causales.....	64
Aplicación.	72
Elementos	79
Tipo.....	79
Tipo subjetivo.	81
Tipo objetivo.	82
Análisis Jurisprudencial	85
Criterio Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta.....	85

Criterio de Sala Constitucional.....	90
Pervivencia de deberes laborales	103
Principio de renta producto y conservación de la fuente.....	104
Efectos económicos, lógica de cesación de actividades vs Ingreso económico	106
Propuestas alternas.....	127
Capítulo III	132
Marco metodológico	132
Enfoque de la investigación.....	132
Alcance de la investigación	132
Muestra de la investigación	133
Diseño de la investigación.....	134
Segunda Unidad de Análisis.....	135
Cierre de negocios	135
Tercera Unidad de Análisis	135
Procedimiento de recolección de datos	136
Instrumento de la investigación	136
Método de análisis	136
Capítulo IV	138
Análisis de resultados.....	138
Capítulo V	145
Conclusiones	145
Recomendaciones	149
Guía de preguntas	153
Capítulo VI.....	154
Anexos	154
Proyecto de ley	154
Referencias Bibliográficas	159

Capítulo I: Introductorio

Planteamiento del problema

El derecho tributario tiene su origen en la necesidad de regular la actividad recaudadora de recursos que debe realizar el Estado para satisfacer las necesidades públicas de la sociedad. Dichos recursos los obtiene mediante la facultad de imposición de tributos, que el poder tributario derivado del poder de imperio le confiere.

Existen en el ordenamiento jurídico costarricense diversas situaciones que influyen negativamente en la mencionada función de recaudación de tributos que lleva a cabo la Administración Tributaria en representación del Estado. Estas, tienen distintas causas de origen, e identificarlas se convierte en el primer paso que ha de tomarse para iniciar el saneamiento del problema.

Al imponerse la sanción del cierre de negocios a los contribuyentes se enfrentan a un detrimento en su capacidad económica ante sus acreedores, y con sus empleados. Ya que, durante ese lapso de cinco días hábiles se les limita la capacidad de comerciar, lo cual no solo representa un deceso en su capacidad económica, sino que además esto conlleva a una pérdida para el Estado, esto en el sentido que los acreedores no reciben su pago y limita la capacidad de recuperación de créditos, lo cual se tutela a nivel constitucional de igual manera.

En muchas ocasiones, la conducta realizada por el contribuyente no genera una lesión tal al bien jurídico por esa norma, y aunque encuadre en la descripción de la norma, no amerita el ejercicio del poder represivo del Estado.

Lo cual lleva a una pregunta, la cual determina el norte de esta investigación, ¿es desproporcional la sanción tributaria de cierre de negocios en Costa Rica?

Objetivo General:

Como primer objetivo general que se ha establecido para desarrollar la presente investigación es: analizar si existe una desproporcionalidad en la sanción tributaria de cierre de negocios establecida en el ordenamiento costarricense en el numeral 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para esto, se debe analizar las causales que el ordenamiento jurídico establece para que se dé el cierre de negocios como sanción tributaria.

Como segundo objetivo general, determinar a partir de la investigación y el análisis que se indica en el párrafo anterior, las posibles soluciones que se pueden implementar en el ordenamiento jurídico costarricense para combatir la sanción de cierre de negocios en Costa Rica.

Objetivos específicos:

Los objetivos específicos desarrollados en el presente trabajo de investigación son los siguientes:

- Identificar el sistema de Infracciones Administrativas en materia tributaria.
- Determinar elementos materiales y subjetivos de la sanción de cierre de negocios.
- Detallar la jurisprudencia Administrativa y Judicial dictada por Sala Constitucional y Tribunal Contencioso Administrativo pertinente al tema.

Justificación

En Costa Rica, todos tienen el deber constitucional de contribuir para los gastos públicos en la forma que la ley lo determina. No obstante, la legislación tributaria tiene su fundamento y límite en una serie de principios jurídicos, que están, tanto implícitos como explícitos en la Constitución Política, denominados principios de Justicia Tributaria o principios constitucionales tributarios.

El cierre de negocios como sanción tributaria resulta bastante gravosa para el contribuyente en virtud de que implica el cese de sus actividades lucrativas durante el plazo de 5 días, plazo en el que se ve obligada a soportar las cargas económicas que involucran el desarrollo de sus actividades. En razón de esa gravosidad, y debido a que la Administración Tributaria ha optado por una aplicación un tanto indiscriminada de esta sanción aún en casos de insignificante lesión o amenaza de lesión de las facultades fiscalizadoras de la Administración, la sanción de cierre de negocios ha sido objeto de constantes críticas y de reiteradas impugnaciones de inconstitucionalidad.

Como es bien conocido, se está ante materia tributaria sancionatoria. La Sala Constitucional sentó una línea jurisprudencial básica: las infracciones y sanciones administrativas, por ser una manifestación del poder punitivo del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal. Esto significa, ni más ni menos, que para que una infracción dé lugar a una sanción administrativa, en este caso, el cierre de negocios, el comportamiento del contribuyente debe ser típico, antijurídico y culpable. Análisis que la Administración estará obligada a realizar como presupuesto para la aplicación de la sanción.

Esta investigación se centrará en la exigencia de un análisis de desproporcionalidad material, en el sentido de la obligación de determinar que la conducta reprochada alcanzó ese nivel de peligro que justifique la sanción, es decir, debe existir una lesión o puesta en peligro al bien jurídico tutelado que sea real y significativa, además de proporcional con la conducta que se pretende sancionar. De otra manera, la sanción sería inconstitucional e ilegal.

El cierre de negocios como sanción tributaria resulta bastante gravosa para el contribuyente en virtud de que implica el cese de sus actividades lucrativas durante el plazo de cinco días, plazo en el que se ve obligado a soportar las cargas económicas que involucran el desarrollo de sus actividades, como podrían ser el pago de salarios a los empleados y el alquiler de locales. Además, ocasiona un grave daño a la imagen del contribuyente, la cual se construye a través de años de esfuerzo y dedicación, no solamente porque deberá mantenerse cerrado durante ese plazo provocando atrasos e incomodidades a sus clientes, sino también porque el lugar donde se desarrolla la actividad será cubierto con sellos amarillos que, ante los ojos de una persona común, implica que dicho contribuyente es un evasor, sin importar las razones que motivaron el cierre de negocios.

Es importante aclarar que no se trata de un tema de corrección del procedimiento aplicado por la Administración, como muchas veces se han tratado de excusar al referirse al tema, sino más bien es un problema de razonabilidad y proporcionalidad entre la sanción y el bien jurídico que se tutela. Como la misma Sala Constitucional ha indicado: *“el principio de razonabilidad implica que el Estado pueda limitar o restringir el ejercicio abusivo del derecho, pero debe hacerlo en forma tal que la norma jurídica se adecúe en todos sus elementos como el motivo y el fin que persigue, con el sentido objetivo que se contempla en la Constitución. Quiere ello decir que deba existir una proporcionalidad entre la regla*

jurídica adoptada y el fin que persigue, referida a la imperiosa necesidad que la ley satisfaga el sentido común jurídico de la comunidad, expresado en los valores que consagra la misma Constitución." (Sala Constitucional, 2010)

En Costa Rica se ha discutido si la sanción de cierre de negocios, establecida en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (adelante escrito como CNPT), es "automática" cuando no se cancela lo debido en el plazo otorgado por el requerimiento de pago, o si más bien la Administración Tributaria posee algún grado de discrecionalidad para analizar cada caso en particular y determinar si la aplicará.

Así, existió una línea jurisprudencial de la Sala Primera (ver a manera de ejemplo la sentencia 212-2015 del 11 de febrero del 2015), la cual indicaba que en el supuesto de las causales contenidas en el párrafo tercero del artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria debía aplicar la sanción del cierre de negocios sin ponderar, por ejemplo, si se acordó un arreglo de pago posteriormente, o si el pago requerido se hizo un día después de la finalización del plazo conferido, pues bastaba con que no se hubiese ingresado la totalidad de lo debido en el tiempo otorgado.

No obstante, la Sala Constitucional, mediante sentencia 639 del 18 de enero del 2017, declaró inconstitucional la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según la cual debía aplicarse la sanción de cierre de negocio sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes.

El aporte personal que me propuse hacer por medio de este trabajo de investigación, en el cual se verá plasmado el cierre de un ciclo de formación académica por demás provechoso, radica en la posibilidad de proponer una solución real, viable, factible y que sea

definitiva para lograr encontrar una sanción distinta al cierre de negocios, que sea una sanción coercitiva que obligue al contribuyente a cumplir con las obligaciones tributarias, sin la necesidad de cerrarle el negocio.

Las sanciones que se apliquen a las conductas ilícitas tributarias, constituyen tema de capital importancia en la lucha contra el fraude fiscal. Dependiendo de su orientación general y de su diseño correcto, se podrán obtener avances en la promoción del cumplimiento voluntario o estancarse y hasta retroceder en la consecución de ese objetivo. En definitiva, las sanciones hacen la diferencia entre el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones tributarias y aquel que no reviste esas características.

Aunque ningún país –hasta donde se conoce- ha logrado erradicar totalmente el fraude fiscal, en algunos se ha avanzado notablemente en ese sentido. Las experiencias de esos países, pueden y deben ser aprovechadas por otros que como Costa Rica, muestran rezago importante y en los que el incumplimiento de los contribuyentes es mayoritario.

Pero su simple “transplante” sin un esfuerzo previo de reflexión y análisis, respecto del contexto en que lograron el éxito y su contraste con las circunstancias locales, entraña riesgos que podrían conducir a la adopción de medidas y al fracaso.

Antecedentes

¿Dónde nace la obligación de pagar impuestos en Costa Rica? En el período de la historia antigua de Costa Rica que comprende del 12 000 a.C. a 15000 d.C. aproximadamente los aborígenes costarricenses pagaban tributos en forma de especie, por ejemplo el cacao y el maíz. En este sentido, en el período de los cacicazgos, el jefe máximo o cacique tenía a su haber una serie de pueblos que estaban bajo su dominio, una de las formas de tributar, fue la entrega de especies. En el período colonial (1502 – 1821), en materia de finanzas públicas, al igual que en muchos otros aspectos, Costa Rica dependía de la Capitanía General de Guatemala.

Se cobraban varios impuestos indirectos entre los cuales estaban: almojarifazgo impuesto portuario: se debía pagar un dos por ciento por la exportación y un cinco por ciento por la importación de artículos. Alcabala: era el pago de un dos por ciento o cuatro por ciento por los artículos que se vendían dentro de la provincia. Diezmo: pago del 10% sobre las rentas el cual se le pagaba a la Iglesia.

Con la llegada de los españoles al territorio costarricense, el estilo de vida de los habitantes del país tuvo un cambio total. Con la independencia de España en 1821, surgieron nuevas formas de organización. En ese punto se da la creación del Estado, donde fue necesario el poder disponer de dinero para el desarrollo y la correcta organización del país.

Antecedentes históricos de la creación de los impuestos en Costa Rica, como primera intervención está el papel de Braulio Carillo, quien hizo el primer intento de reforma tributaria, el intento eliminar el diezmo e instaurar un impuesto territorial. Braulio Carrillo

creó el arancel de aduanas. Alfredo González intentó imponer impuestos directos, un impuesto territorial y un impuesto de renta, sin embargo no tuvo éxito en su proyecto.

El origen de los impuestos directos en Costa Rica, se da en el año 1916 durante la administración González F se creó la Ley de Contribución Territorial y la del Impuesto sobre la Renta, solo la primera se logró establecer con éxito. El impuesto sobre la Renta, por distintos intereses económicos de los legisladores de la época quedó sin efecto y no se logró instaurar en el sistema económico costarricense.

Debido a la imposibilidad antes mencionada se creó el impuesto a las utilidades de bancos y prestamistas, por un diez por ciento. Las sucursales de bancos y extranjeros un impuesto del uno por ciento, por las ventas un dos por ciento y sobre los premios de la lotería se estableció un impuesto del diez por ciento sobre el monto ganado.

En el año 1931 en la administración González V se creó la Ley de Impuesto Cédular de ingresos mediante Decreto N° 40. Se pagaba con base en 18 cédulas medulares, numeradas del 1 al 18 de acuerdo con el monto de los ingresos de cada persona. En este supuesto se le permitía a las personas a diversas deducciones que se estipulaban en la ley.

En cuanto a la dirección general de tributación sus antecedentes datan a partir de 1917, año en el cual se fundó la Oficina de Tributación Directa, mediante Decreto Ejecutivo N° 160 del 30 de junio. Dicha oficina se encontraba conformada por dos secciones: contribución territorial e impuesto sobre la renta. En 1918 se fusionan ambas secciones bajo el nombre de Administración General de la Tributación Directa.

Mediante el Decreto 21427-H del 7 de agosto de 1992 se regulan la organización, objetivos y funciones de las diferentes unidades administrativas básicas. Por resoluciones emitidas entre 1993 y 1994 se crean diez administraciones tributarias.

El 15 de julio de 1998 esta Dependencia cambia su nombre a Dirección General de Tributación, por Decreto Ejecutivo N° 27146-H

De 1944 a 1948 en la administración Picado Michalski, se estableció la Ley del Impuestos sobre la Renta.

El delito tributario tiene larga historia porque la materia fiscal es la base financiera operativa de la organización pública desde todos los tiempos. También son de vieja data los abusos del Estado en materia de impuestos. De ahí que opresión y libertad son conceptos que han ido siempre de la mano del tema tributario. En el Estado moderno, calificado de Derecho, por tener base constitucional debidamente establecida, incluso elementos tan importantes, como el debido proceso, nacieron de movimientos sociales que buscaban equilibrio entre la capacidad impositiva del poder público y los derechos propios de los súbditos administrados.

No es una materia de importancia secundaria y en todos los procesos que fueron definiendo las sociedades democráticas, el tema fiscal fue uno de sus componentes decisivos, incluso originarios. La materia fiscal fue chispa de más de una revolución y tanto en Inglaterra, como en Estados Unidos y en Francia los tres grandes procesos históricos del sistema representativo democrático moderno surgieron del protagonismo civil frente a temas tributarios. En cada capítulo de las definiciones que fueron construyendo la visión actual del contrato social, el espacio de la ciudadanía se fue definiendo siempre acompañado de sus responsabilidades fiscales.

Si nos vamos muy atrás, el mismo concepto de representatividad electa nació de los esfuerzos por poner cotos al poder estatal y uno de los reclamos más universales fue siempre la arbitrariedad monárquica en materia tributaria. El tema impositivo estuvo presente desde los orígenes mismos del sistema representativo. Fue uno de los capítulos expuestos desde sus albores anglosajones en la Revolución de 1688, también llamada por ellos Gloriosa, que culminó con la Declaración de Derechos (Bill of Rights) en 1689. Ella supeditaba la capacidad impositiva real a su aprobación parlamentaria, retomando expresamente una visión ya plasmada en la Carta Magna de 1215, es decir, casi 500 años antes. (Vicarioli, 2014)

Este vínculo, establecido expresamente en el “Bill of Rights”, asumió la forma de consigna que levantaría a las colonias inglesas en América, en la fundación de la primera república democrática moderna. La bandera inicial de la Revolución Americana de 1776 fue “No taxation without representation”, tema claramente tributario. Doce años después, la convocatoria de los Estados Generales, en Francia, tuvo su origen en una crisis fiscal que desembocaría en la Revolución Francesa, que conquistó derechos y deberes para la ciudadanía, aunque por muy breve duración. (Horejsh, 2007).

Si queremos hacer un planteamiento actualizado del tema tributario y del delito fiscal en Costa Rica, es materia obligada volver sobre esos venerables orígenes, porque junto a esa evocación histórica, se reconstruyen también las penosas circunstancias que acompañaron esos acontecimientos. Escondida entre sombras, en ese lienzo donde brillan casi siempre solamente los grandes emblemas de libertad, igualdad y fraternidad, pareciera prosaica la situación política que generó todos los tumultos: el déficit fiscal.

Cuando Luis XVI subió al trono, en 1774, Francia gastaba ya por encima de sus ingresos y para suplir su rampante déficit público echaba mano al endeudamiento. En 1788

la catástrofe financiera era inminente. Con una deuda pública 8 veces mayor que sus ingresos fiscales, el 62% de los ingresos del Estado francés estaba comprometido al servicio de esa deuda. Como el Estado gastaba el 30% de sus ingresos en la manutención de la Corte y la milicia, quedaba apenas un 9% para cubrir todos los otros servicios del Estado. Esta situación generaba un déficit fiscal de más del 30% anual, que se cubría con endeudamiento. (Sandberg, 2010).

Mediante la Ley 7535 del 1 de agosto de 1995 se sustituyó el título del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por uno nuevo bajo la denominación de “Hechos Ilícitos Tributarios”, cuya vigencia se inició hasta 1996.

Antes de esa reforma estaban definidas una serie de sanciones consistentes en multas de aplicación administrativa, principalmente por el incumplimiento de deberes formales y cuyo rasgo más notable era su insuficiencia. La Ley del Impuesto General sobre las Ventas (impuesto sobre el valor agregado) disponía, también, la sanción de cierre de negocios por no registrarse en la administración, por no emitir comprobantes de ventas o no efectuar las retenciones cuando correspondiera.

La legislación tipificaba algunos ilícitos tributarios como “delito de defraudación fiscal”, sancionándolos con multa de una a cuatro veces el valor defraudado y encomendando su conocimiento a la jurisdicción contencioso administrativo; no obstante, fueron muy escasos los casos que se tramitaron por ese concepto.

A lo inadecuado e insuficiente de esas sanciones se agregaba uno de los errores más graves que puede contener cualquier sistema tributario: por defectos en la normativa legal, no se podía cobrar intereses de demora en las actuaciones administrativas que determinaran

diferencias en las cuotas tributarias declaradas. Con semejante deficiencia se creó un enorme privilegio para el incumplidor quien, como es fácil advertir, obtenía beneficios de su conducta infractora, al poder declarar datos falsos, esperar a que la administración lo determinara impugnar hasta agotar la vía administrativa, lo cual puede llevar hasta tres años según estadísticas y pagar sin ningún recargo financiero.

Aunque en la reforma de 1995 se intentó la corrección, sólo se podrán cobrar intereses si la deuda está vinculada con hechos sujetos a sanciones penales tributarias o si el Tribunal Fiscal Administrativo califica de “litigante temerario” al contribuyente. Por supuesto, es urgente que permita cobrar intereses de demora desde la fecha en que se debió hacer el ingreso, en todos los casos en que se determinen tales diferencias.

El intercambio de información tributaria hasta 2009.

La historia del intercambio internacional de información tributaria es, hasta entrada el siglo XXI, la historia de la opacidad. Se pueden destacar muy pocos resultados tangibles que demuestren lo contrario. Solo podemos consignar una progresiva -pero siempre insuficiente- toma de conciencia mundial sobre el problema desde el año 1989, cuando la Comunidad Europea intentó “armonizar” la tributación al ahorro como uno de los retos de su integración económica y, en general, de la globalización. (Horejsh, 2007).

Tras la segunda guerra mundial, el mundo emerge desintegrado las economías nacionales son poco interdependientes, con altos niveles de desconfianza entre países y/o bloques y una relativa escasez de empresas transnacionales; hay ausencia de un verdadero sistema financiero mundial, tal y como se conoce hoy; hay desconfianza de la población en los sistemas financieros y la banca; la tecnología está poco preparada para las interconexiones

globales en tiempo real; el foco está puesto en la reconstrucción y recuperación económica; en materia tributaria hay una total ausencia de colaboración interinstitucional internacional; y salvo quizá en las economías avanzadas, el paradigma era el del secreto bancario.

En resumen, no había conciencia de que la tributación se iba convirtiendo en un fenómeno intrínsecamente global y, de haberla, no se poseía los mecanismos para modificar el statu quo. Durante este periodo se van desarrollando los paraísos fiscales y aumenta la insolidaridad tributaria planetaria. Esto genera un "desajuste" en un triple plano: país frente a país (o, si se prefiere, países o jurisdicciones opacos frente al resto de países); transnacionales frente a empresas locales; y grandes fortunas frente a la clase media y los ciudadanos menos favorecidos. (Barreix, 2016).

Pero, aunque lenta, inexorablemente se van desdibujando o desapareciendo los siete fenómenos descritos y la realidad mundial se convierte en una muy diferente ya hacia la década de los ochenta del pasado siglo. A la toma de conciencia de que el fenómeno tributario es global y de que la evasión está ligada al sistema financiero al menos en dos vertientes, se une el fin de la época dorada de crecimiento, las crisis económicas (1973, 1981 -las crisis del petróleo- y en América Latina los años 80 -la "década perdida"-), el consecuente aumento de los déficit públicos y, por tanto, la necesidad acuciante de recursos públicos. (Barreix, 2016).

Así las cosas, a finales de la década de los 80 se documenta el primer esfuerzo político de asociar todo el fenómeno de la globalización financiera con la erosión tributaria: la fracasada Directiva Europea de la tributación del ahorro de 1989, o Directiva Scrivener, por el nombre de la ministra francesa que la propuso. El anuncio de Alemania de que, sobre la base de la citada Directiva la cual no fue aprobada por los miembros, retendría un 15% sobre dividendos e intereses pagados a otros Estados miembros, le supuso una fuga de capitales de

US\$ 43 millones desde fines de 1988 hasta abril de 1989, cuando tuvo que desistir de la medida.

Desde principios de la década de los 90, la liberalización de movimientos de capitales se acelera y el problema de la pérdida de recursos tributarios en favor de jurisdicciones con baja o nula tributación para las fuentes móviles de tributación directa se exagera. Así, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) toma cartas en el asunto desde 1996 se puso a trabajar en el asunto y consigue aprobar en 1998 un primer trabajo sobre competencia fiscal perniciosa. También debemos hacer mención al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, que data de 1990 y fue posteriormente revisado en 1999. Su mérito se encuentra más en identificar tempranamente un problema conceptual y aportar una solución, que en su aplicación práctica, que como es de conocimiento la misma fue escasa. (Sandberg, 2010).

Vistos con perspectiva histórica, los trabajos de la OCDE durante la década que va de 1998 a 2008 no son eficaces para acabar con el problema. La Unión Europea es algo más efectiva

- 1999-2000: Código de Conducta o también conocido como Informe Primarolo para evitar la competencia fiscal perniciosa en la UE10 en torno a 70 regímenes tributarios preferenciales abolidos, de todos los Estados miembros sin excepción.

- 2003: Aprobación de la Directiva del Ahorro de la UE, que entró en vigor en 2005 y fue reformada en 2014 donde se comparte información masiva sobre el ahorro transfronterizo en la UE.
- 2006: Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea (Joint Transfer Pricing Forum). Además de sus logros concretos, su importancia histórica radica en que por primera vez se coloca en la agenda de la cooperación internacional e interinstitucional de lucha contra la evasión tributaria el fenómeno de los precios de transferencia. Es decir, se identifica un problema en el manejo de estas operaciones por parte de la multinacionales.

Para el periodo 1994, presentaron declaración casi 73.000 declarantes. Después de la reforma de agosto de 1995 y la publicidad que se dio a las nuevas sanciones que incluían una multa muy importante por la omisión o presentación de declaraciones, algo más de 142.0000 declarantes la presentaron. En otras palabras, esta obligación venía siendo incumplida por; cuando menos, la mitad de los obligados.

Sólo 5 mil profesionales de los que ejercen liberalmente su profesión, presentaban declaración hasta 1994. Después de la reforma de 1995 que facultó a la administración tributaria para aplicar una cifra importante de renta presuntiva cuando estos profesionales omitan la declaración, más de 14 mil la presentaron. Sin embargo, la media de impuesto declarado por ese grupo, es mucho menor a la que pagan por sus salarios mediante retención única y definitiva, los profesionales que laboran para el sector público donde los ingresos que se obtienen son bastante inferiores.

2009, el gran salto adelante: el intercambio a requerimiento

Si algo se puede decir de este panorama en su conjunto es que era decepcionante, los ejercicios de la OCDE no eran efectivos; el trabajo de la UE, además de no ser global en su formato ni vocación, mantenía importantes limitaciones técnicas no existía ningún otro ejercicio regional de envergadura -en particular, ninguno en América Latina, donde los sistemas y administraciones tributarias estaban poco internacionalizados en general, la cooperación bilateral en materia de intercambio de información, existente sobre el papel, era muy escasa en la práctica; y quizá lo fundamental, el acceso sin limitaciones por parte de las administraciones tributarias a información financiera, que requería de consenso internacional, era bloqueado por una minoría de Estados o jurisdicciones. Podemos decir que existía una "minoría de bloqueo". (Barreix, 2016).

Pero la situación cambia con la crisis financiera de 2008. El impulso surge en los países desarrollados por las necesidades fiscales originadas en la crisis y la presión de la opinión pública, que reaccionó ante los rescates al sector financiero y la revelación de prácticas de planificación agresiva de las grandes empresas. En tanto, en la gran mayoría de los países en desarrollo fue la influencia de las naciones desarrolladas la que forzó el camino hacia la transparencia, que aún sigue enfrentando resistencias de intereses económicos, incluso con apelaciones a la soberanía.

Este primer comunicado del G20 fue seguido por uno mucho más detallado en abril de 2009¹⁹ y por la declaración del G8 de L'Aquila, en julio de 2009²⁰. Estos comunicados pasan de inmediato a concretarse en varios hechos: retirada de su reserva al art. 26 (intercambio de información) del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE por parte de Suiza, Luxemburgo, Austria y Bélgica, lo que supone el principio del fin

del secreto bancario a nivel global, dado que las demás jurisdicciones, para no levantar su secreto, alegaban que no había unas reglas de juego iguales ("levelplayingfield") si Suiza y Luxemburgo no se comprometían; compromiso de otras plazas importantes, como Singapur, Macao o Hong Kong, para favorecer el intercambio de información a requerimiento; publicación de la lista del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios (FG) liderado por OCDE de jurisdicciones no cooperativas de abril de 2009 (progressreport) y comienzo de los trabajos de muchas jurisdicciones por salir de esta lista. (Horejsh, 2007).

En clave de América Latina y el Caribe, esta publicación marca un punto de inflexión porque en ella aparecían 2 países de Latinoamérica (Costa Rica y Uruguay) entre los 4 listados en negro y 18 entre los 39 listados de gris. Esto es, el 46,5% de las jurisdicciones que habían sido listadas en todo el mundo eran de ALC. Hoy solamente quedan Guatemala y Trinidad y Tobago como no autorizadas a avanzar a la fase 2 de revisión del efectivo intercambio de información²⁴, y Anguilla, Antigua y Barbuda, Barbados, Costa Rica, Curaçao, St. Lucia y Sint Maarten como cumplidores solo parciales del estándar.

Ahora bien, conviene mencionar que otros países de la región no se han unido al Foro Global, que cuenta ya con 130 miembros. Son en concreto Bolivia, Cuba, Ecuador, Haití, Honduras, Guyana, Nicaragua, Paraguay, Surinam y Venezuela. En los casos de Bolivia, Cuba, Ecuador, Nicaragua y Venezuela, esta situación podría ser fruto de una decisión política (aunque no todos ellos están exentos de dificultades para cumplir el estándar), pero en los casos de Haití, Honduras y Paraguay se evidencia una situación histórica de aislamiento financiero y tributario internacional (por ejemplo, esta situación se puede rastrear en las listas del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) donde estuvieron Honduras y Paraguay

hasta 2012).²⁶ Por tanto, por su tradición de escasa transparencia y de debilidad institucional, estos países deberán revisar algunos aspectos de su marco regulatorio para ganar en transparencia y alcanzar el estándar internacional. (Barreix, 2016).

Como referente legislativo se tiene la reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios con respecto a la sanción de cierre de negocios como medida sancionadora del Derecho Tributario. A continuación cito dicha reforma y sus extremos legales;

Reforma al Reglamento para el cierre de Negocios

Nº 29787-H

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en el artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política; 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas; artículos 89, incisos 1) y 4) de la Ley General de la Administración Pública Nº 6227 del 2 de mayo de 1978 y sus reformas.

Considerando:

I.-Que el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece entre las causales que configuran la infracción "Causales de cierre de Negocios", la reincidencia en la no emisión o no entrega de facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

II.-Que mediante el Decreto N° 28926-H del 31 de agosto de 2000, se promulgó el Reglamento sobre el Cierre de Negocios, que regula no sólo el procedimiento administrativo para la aplicación de la sanción de cierre de negocios, sino aspectos propios de la infracción, como por ejemplo, los requisitos para tener por demostradas las causales de cierre de negocio. A esos efectos el artículo 6°, inciso B) numeral I al regular lo concerniente a la figura de la reincidencia incurrió en un error de interpretación al exigir que el acta del procedimiento que da lugar al cierre de negocios, tenga fecha posterior a la de la notificación de la resolución que impuso la sanción dispuesta en el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

III.-Que de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 86 del citado Código, la resolución firme de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal Administrativo, no constituye un elemento del tipo de la infracción de cierre de negocios y en consecuencia no es requisito que el acta del procedimiento que da lugar al cierre de negocios, tenga fecha posterior a la de la notificación de la resolución que impuso la sanción del artículo 85 del Código citado, sino que por constituir una condición de punibilidad, lo relevante es que la resolución del cierre del negocio sea posterior a la notificación de la resolución que establece la infracción tipificada en el artículo 85 del citado Código, razón por la cual se requiere reformar el inciso B), numeral I del artículo 6° del Reglamento sobre el Cierre de Negocios al que se refiere el considerando anterior.

IV.-Que debido a la modificación del Decreto N° 28926 - H del 31 de agosto de 2000, se hace necesario para una mejor comprensión y simplicidad del procedimiento, modificar y dejar sin efecto en el presente Decreto, el número 29538-H del 9 de mayo de 2001. Por tanto,

Decretan:

Artículo 1°-Modificase el inciso B), numeral I del artículo 6° del Decreto Ejecutivo N° 28926-H del 31 de agosto de 2000, para que en adelante se lea así:

B. Que al momento de dictar la resolución de cierre, el funcionario encargado verifique que se haya notificado la resolución administrativa en la que se impuso la sanción que establece el artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.

Artículo 2°-Modificase el inciso G) del artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 28926-H del 31 de agosto de 2000, para que en adelante se lea así:

G. Requerimiento: la intimación que realiza la Administración Tributaria al sujeto pasivo, para que presente las declaraciones o bien ingrese las sumas retenidas, percibidas o cobradas. El citado requerimiento deberá ser firmado por el funcionario del área a la cual corresponde la gestión, recaudación o fiscalización de los tributos.

La Dirección General podrá autorizar mediante resolución general, a otros funcionarios de la Administración Tributaria para que firmen el requerimiento.

Artículo 3°-Se deja sin efecto el Decreto N° 29538-H del 9 de mayo de 2001, publicado en La Gaceta N° 106 del 4 de junio de 2001.

Artículo 4°-Rige a partir de su publicación.

Ana Lidia Fallas Conejo en su tesis por el grado de licenciatura en derecho, denominada La Sanción de Cierre de Negocios: el análisis de antijuricidad material como presupuesto objetivo para su aplicación estipula distintas conclusiones que me parecen muy atinadas y a partir de ellas se puede llegar a formar un criterio propio y marcar un precedente en lo referente al tema tratado en esta investigación. En ejercicio del poder tributario del Estado, el artículo 18 de la Constitución Política establece que: *“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defender y contribuir para los gastos públicos”* De lo dispuesto en este artículo, surgen dos obligaciones fundamentales: la obligación de tributar para el mantenimiento del Estado, y la obligación de brindar la información que se requiere para determinar, veraz y realmente, el cumplimiento de la obligación tributaria.

La potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto con la potestad de los Tribunales, de un *ius puniendi* superior del Estado, que además, es único. La potestad sancionadora de la Administración es la atribución que compete a esta para imponer

correcciones a los ciudadanos o administrados, a través de un procedimiento administrativo, por actos de estos contrarios a lo ordenado por la Administración.

La potestad sancionadora se fundamenta como un elemento de control social alternativo que se orienta a tutelar los bienes jurídicos de menor relevancia social en respeto del principio de intervención mínima del Derecho Penal, y se justifica en la eficacia y rapidez del aparato sancionador en relación con los tribunales de justicia.

La existencia de una potestad sancionadora de la Administración autónoma o independiente suponía la aplicación de un régimen jurídico-administrativo con base en una supuesta sustantividad de las sanciones administrativas, de modo que se dejaba de lado el respeto a las mínimas garantías para los ciudadanos.

El artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece dos tipos de sanción para las infracciones administrativas, en primer lugar, las multas o las sanciones pecuniarias, y por otro lado, el cierre de negocios, la cual es el tema central de esta investigación.

Proyecciones

La presente investigación tiene como meta primordial el hecho de realizar un análisis de la desproporcionalidad que se encuentra inmersa en la sanción de cierre de negocios en Costa Rica, y con esto encontrar una posible alternativa a dicha sanción.

Para poder acercarme al cumplimiento de mis objetivos y a dilucidar mis inquietudes que dieron lugar a plantear esta investigación, me puse como norte el hecho de poder contribuir al avance normativo nacional desde una perspectiva moderna, en la cual se tomen como variantes o factores importantes para decidir la sanción correspondiente a dicho delito los derechos e intereses del contribuyente. Y no solo teniendo en mente el Derecho Tributario sancionador puro que solo se preocupa por sancionar, sin hacer un análisis más a fondo y después de ponderar las repercusiones económicas en los días que el negocio ha estado cerrado.

En atención a esta línea de pensamiento, me resulta sumamente importante destacar que uno de los disparadores para poder comenzar a plantear este trabajo investigación es mi afán de poder brindarle a los contribuyentes costarricense una herramienta más a la que puedan recurrir en defensa de sus derechos como comerciantes, además de contribuyentes.

Muchas veces por desconocimiento el ser humano se nota susceptible en situaciones que se podrían haber evitado, por eso es que por medio de este trabajo de investigación me gustaría poder aclarar esa falta de conocimiento técnico que se presentan a nivel conceptual en relación con el las sanciones tributarias. Por medio de esta investigación me gustaría marcar un precedente con bases claras y fuertes acerca de la desproporcionalidad de la

sanción de cierre de negocios. Aclarando tanto los perjuicios para el contribuyente o comerciante como para el Estado y su capacidad de recuperación de créditos.

Asimismo, considero de suma importancia lograr demostrar que la conducta del infractor de la norma se considera insignificante con respecto a la lesión causada al ordenamiento jurídico tributario. Esto es lo que se conoce como el principio de insignificancia, no solo debe encajar la conducta del contribuyente en la norma típica tributaria, sino que debe existir un peligro inminente de lesión o vulneración al bien jurídico tutelado por esa norma tipificante, al no existir ese peligro inminente o al no causarle esa lesión al bien jurídico tutelado, no podrá imponerse una sanción, por resultar esta desproporcionada con respecto a la conducta realizada y del daño causado.

CAPITULO III

MARCO TEORICO

Justificación del Poder Tributario Sancionador

Concepto

El concepto de Sistema Tributario se puede sintetizar como el conjunto de tributos establecidos por la Administración Pública, cuyo fin principal es la obtención de ingresos para el sostenimiento del Gasto Público, es decir, el cubrimiento de las necesidades de la sociedad en general.

El sistema tributario es el nombre aplicado al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior, que se recaudan en el país. Además administra los servicios aduanales y de inspección fiscal. La tendencia universal es a que haya varios impuestos y no uno solo. Podemos resumir que un sistema es conjunto de impuestos que rigen en un país, en un determinado momento. (Valdivia, 2010)

La naturaleza jurídica del Sistema Tributario Costarricense, es la relación administrativa, basada en la potestad de imperio del Estado, en el cual, el mismo impone a los ciudadanos o contribuyentes, una serie de tasas, o gravámenes, con el fin de captar de forma eficiente, más fondos para cubrir las necesidades de la Nación y el Estado como tal. (Romero & Vázquez, 2003).

A manera de ejemplo y para acuerpar con jurisprudencia cito a continuación una sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo sección sexta, y dice:

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]

Voto de mayoría

“X. Sobre el régimen sancionador tributario. La legitimidad del ejercicio de la potestad sancionatoria en materia tributaria es un tema que ha sido ampliamente desarrollado por este Tribunal, entre otras, en las sentencias No. 2416-2010, de las 7 horas 35 minutos del 25 de junio de 2010; No. 2970-2010, de las 13 horas del 10 de agosto de 2010 y No. 83-2012-VI, de las 15 horas 55 minutos del 17 de mayo de 2012. También se ha señalado que en el régimen tributario nacional se establece un sistema bipartito de irregularidades o hechos ilícitos tributarios, a saber: delitos tributarios (dirimibles en sede penal) y las infracciones administrativas, según lo establece con claridad el artículo 65 del CNPT. Interesa en el subjúdice lo relacionado con las infracciones administrativas. Sobre el particular, en cuanto al elemento subjetivo de las infracciones, el mandato 71 ibidem señala que son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes. Cabe señalar que dada la aplicación de los principios del debido proceso, resulta impostergable que de previo a imponer una sanción derivada de una infracción de esta naturaleza, mediante el respectivo procedimiento administrativo, en el cual se garantice el derecho de contradictorio y de defensa, se acredite con solvencia que el sujeto pasivo investigado ha incurrido en los incumplimientos que se le atribuyen, de manera que se haga acreedor al efecto represivo económico dispuesto. Desde este plano, el mandato 77 de ese mismo cuerpo legal señala la sujeción del procedimiento a los principios de legalidad y al debido proceso, siendo supletoriamente aplicables las reglas que en cuanto al procedimiento administrativo establece la LGAP. Esto supone que debe acreditarse que la conducta objeto de examen sea típica, antijurídica y culpable,

pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático. Por el contrario, en cada caso, la Administración ha de establecer con mesura y objetividad, la existencia del elemento subjetivo de la sanción, si lo alegado constituye una infracción debidamente tipificada, así como definir si en el proceder u omisión del sujeto pasivo, subyace una antijuridicidad material, lo que implica la valoración casuística de la infracción sustancial al bien jurídico tutelado. Para ello, ha de analizar todos los elementos de prueba para establecer la verdad real de lo sucedido y la pertinencia de la amonestación administrativa, conforme al principio de libre valoración probatoria a fin de establecer que el sujeto pasivo es el autor de la conducta reprochada. Así en efecto lo dispone el canon 148 del Código de referencia. En lo que atañe al procedimiento, el numeral 150 del cuerpo legal referido establece que debe iniciarse mediante propuesta motivada del funcionario competente, o bien con propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria cuando en las actas o diligencias consten las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Es claro que luego de dicha propuesta motivada, se concreta un traslado de cargos sancionatorio. Como derivación del derecho de defensa y el debido proceso, en dicho traslado ha de establecerse con claridad el elenco fáctico que presupone la infracción, conductas referibles al sujeto pasivo, probanzas en las cuales se apoya la decisión de apertura del procedimiento así como detalle del tipo concreto de infracción achacada y la respectiva sanción. Lo anterior es determinante para que el obligado pueda realizar su defensa de manera adecuada, pues solo conociendo ese contenido mínimo podrá realizar su descargo.

Cabe señalar, que al amparo del precepto 153 ejusdem, el inicio del sancionatorio no es dependiente de que el acto final dictado dentro del procedimiento determinativo se encuentre firme. Cabe agregar con todo, siendo que existe una innegable vinculación entre el determinativo y el sancionador, pues el primero es el fundamento del segundo, sería inviable imponer sanciones cuando no se encuentre firme el acto determinativo, pues de otro modo, la sanción carece de un elemento fundamental cual es, la acreditación de la infracción de los deberes materiales o formales que sustentan la decisión punitiva. (Expediente 11-005105-1027-CA, 2013).

Obligaciones tributarias.

Hay países en los que la gran mayoría de quienes están obligados a presentar declaraciones impositivas, las presentan, lo hacen correctamente y pagan su deuda. Estos países pueden ser denominados de cumplimiento generalizado o de alto cumplimiento tributario.

Hay otros en donde, por el contrario, son muchos los obligados tributarios que omiten sus declaraciones, muchos los que presentan en forma falsa e incompleta, muchos los que no pagan las cuotas declaradas. Son conocidos como países de bajo cumplimiento tributario.

Costa Rica, país donde la evasión tributaria es una especie de deporte nacional, que se practica con gran entusiasmo, se tendría que incluir en el segundo grupo, como un país de bajo cumplimiento tributario.

Se puede afirmar, que el ejercicio del poder tributario, tiene como propósito esencial, exigir de los particulares, ya sean personas físicas, o personas jurídicas, el pago de sumas de

dinero o de cantidades de cosas, si los tributos fueren en especie. Gran parte de la doctrina considera, que la relación de orden jurídico, que se establece entre el Estado y los particulares, constituye la obligación tributaria.

El artículo 11 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conceptualiza la obligación tributaria como aquella, que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador, previsto en la ley. Y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real, o con privilegios especiales.

Al aplicarse los tributos, a los contribuyentes, u obligados tributarios, nacen obligaciones y deberes, así como deberes, derechos y potestades. Estos elementos son los que, conforman la relación jurídico-tributaria, entre el obligado tributario o contribuyente y la Administración. Podemos sintetizar, que la obligación tributaria se define como aquella, que está inmersa dentro de la relación jurídico-tributaria, la cual, surge como consecuencia de la aplicación de los tributos.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona sin distinción, así sea física, o jurídica, a cuyo cargo pone la ley, el deber de cumplir con la prestación u obligación tributaria. Es sujeto pasivo, la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

Por otro lado, el sujeto activo dentro de la obligación tributaria, es el Estado en sus diversas manifestaciones. El Estado considerado en sí mismo, como el Gobierno central representado por el Ministerio de Hacienda y las municipalidades como gobierno local, quienes recogen de manera organizada, por sectores delimitados, algunos impuestos. El

sujeto activo de la obligación tributaria, es quién recibe el pago de los tributos ya sea de orden pecuniario o de la obligación de dar alguna cosa. Es sujeto activo el ente acreedor del tributo.

El objeto de las obligaciones tributarias:

Para evitar equívocos o erróneos en esta materia, es necesario establecer una distinción preliminar, entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteamiento generalmente efectuado, al tratar del concepto de obligación fiscal y su distinción de otros deberes conexos, que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación, que debe cumplir el sujeto pasivo. Esto es, el pago de una suma de dinero, en la generalidad de los casos, o en la entrega de cantidades de cosas, en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie. El objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho, que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza, la realización de un acto, la condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica, que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. (Villalobos, 1992).

Por hecho generador de la obligación tributaria, se entiende, que es aquello que la misma ley lo dispone como tal. El hecho generador es aquella actividad, que da razón a la actividad económica, es decir, es el acaecimiento que da origen a la obligación tributaria. Es el que genera una determinada obligación tributaria, y este mismo abarca la razón del porqué fue creado un impuesto específico.

En el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se conceptualiza al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Tipos de obligaciones tributarias.

Deberes formales: La obligación formal hace referencia a los procedimientos, que el obligado a cumplir con la obligación sustancial, debe realizar para dar total y eficaz cumplimiento a su obligación sustancial.

A continuación se van a redactar las obligaciones formales tributarias, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

a) Llevar los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria ya sea en forma impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias, o en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, siempre que estas últimas normas no supongan modificaciones a las leyes tributarias.

b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones.

- c) Presentar las declaraciones que correspondan.
- d) Conservar de forma ordenada, los registros financieros, contables y de cualquier índole, y los antecedentes de las operaciones po situaciones que constituyan hechos gravados.
- e) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.
- f) Presentar o exhibir, en las oficinas de la administración tributaria o ante os funcionarios autorizados, los registros financieros, contables y de cualquier índole, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.
- g) Comunicar a la administración el cambio al domicilio fiscal. Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida.

El artículo 6 del Reglamento de Procedimientos Tributarios establece los métodos de extinción de las obligaciones o deberes formales. El mismo dice:

Artículo 6.- Formas de extinción de la obligación tributaria material.

La obligación tributaria material se extingue por cualquiera de los siguientes medios:

a) Pago.

b) Compensación.

c) Confusión.

d) Condonación.

e) Prescripción.

f) Novación de deuda.

Deberes materiales o sustanciales: La obligación sustancial, hace referencia a la obligación de tributar, de pagar un impuesto.

Pago de las obligaciones tributarias:

Este deber de pago implica determinar la cuantía del tributo y realizar el pago correspondiente. Debe efectuarse en la fecha y lugar, que al respecto imponga la normativa tributaria, siendo además, que el contribuyente se encuentra obligado a pagar el tributo en su exacta cuantía.

De igual manera, debe pagar los anticipos del impuesto, según se indica en las leyes respectivas.

El principio de la prevalencia del derecho sustancial, sobre el formal, está consagrado en nuestra constitución nacional en el artículo 228, el cual contempla, que en las actuaciones de la administración de justicia, prevalecerá el derecho sustancial.

Este principio busca, que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, y siempre, que el derecho sustancial se pueda cumplir a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal, para que el derecho sustancial no surta efecto.

En materia tributaria, es bien difícil conseguir, que la administración de impuestos en la práctica de aplicación a este principio, esto debido a que la corte constitucional ha expedido varias sentencias en las cuales estima, que se debe dar cumplimiento de las obligaciones formales en materia tributaria.

Una de ellas, la sentencia C-733 de 2003, en uno de sus partes expresa:

“Así entonces, el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano , pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor”.

Medios de comunicación entre el contribuyente y el Fisco

Más allá de un simple poder de imperio, debe existir una comunicación entre el Fisco y los contribuyentes. El Reglamento de Procedimientos Tributarios en el artículo 53 establece los medios de comunicación disponibles entre los contribuyentes y el Fisco:

“Artículo 53.- Medios para dirigirse a la Administración Tributaria.

Los obligados tributarios podrán dirigirse a la Administración Tributaria,

por cualquiera de los siguientes medios:

a) Solicitudes de información.

b) Peticiones al amparo del artículo 102 del Código.

c) Consultas tributarias al amparo del artículo 119 del Código.”

Las solicitudes de información, versan sobre el requerimiento de los contribuyentes relacionadas con trámites y requisitos específicos. Pueden presentarse tanto de manera verbal como escrita y, en esencia, son una interacción más coloquial e informal entre el Fisco y el contribuyente comparado con la petición y la consulta tributaria. Resulta muy importante, que el marco de una interacción, de cierto modo informal, el contribuyente pueda evacuar las dudas, que ostenta según los trámites, que se realizan en las distintas oficinas de la Autoridad Tributaria.

Por su parte, las peticiones a la Administración Tributaria se encuentran reguladas en el artículo 102 del CNPT. Dicho artículo establece lo siguiente:

Artículo 102. Plazo para resolver. El director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses, contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro

Por petición se debe entender la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan.

En los casos de consultas se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 119 de este Código.

Finalidad del Poder Tributario Sancionador

Mientras que para los países donde se cumple mayoritariamente con las obligaciones tributarias, el objetivo pudiera ser preservar ese alto nivel de cumplimiento, en los medios tributarios de bajo cumplimiento, no habría nada que preservar y el objetivo tendría que ser transformado. Esto es, crear poco a poco (porque no podría ser de otra forma), la cultura o hábito de cumplimiento de las obligaciones impositivas. Para el logro de este objetivo es necesario que concurren en forma armónica los siguientes factores: primero, la capacidad de la administración para conocer y determinar los incumplimientos y, segundo, que existan sanciones adecuadas. (Illanes, 1983).

En lo que respecta al Estado, este aprueba anualmente sus leyes de presupuestos, que solo tienen virtualidad en cuanto al gasto público, pues son una mera previsión respecto de los ingresos. La principal fuente de ingresos públicos son los tributos, regulados en sus respectivas leyes.

El poder tributario del Estado debe ejercerse siempre respetando los principios de la imposición establecidos por la propia Constitución: límites de carácter material en cuanto a la necesidad de adecuar la regulación de los tributos a las exigencias de justicia material y límites de carácter formal derivados del principio de legalidad o reserva de ley.

El Derecho Financiero supone la regulación de los aspectos eco-nómicos de las políticas públicas. Por un lado sirve para hacer efectivo el deber de contribuir a los gastos públicos y, por ende, a hacer efectivo un principio de solidaridad entre los ciudadanos.

El Derecho tributario se manifiesta, generalmente, como una rama del Derecho de carácter económico cuyo objeto es la regulación de una parte de la actividad financiera de los entes públicos relacionada con la obtención de ingresos a través de los tributos.

Los tributos son, por tanto, no sólo un mecanismo de financiación de las actividades de los entes públicos, también un instrumento que puede tener efectos de regulación directa del comportamiento ciudadano.

Sistema de Infracciones Tributarias

Concepto

Una infracción es una transgresión, un incumplimiento o el quebrantamiento de una norma, una convención o un pacto preestablecido.

La infracción tributaria es toda aquella acción voluntaria tipificada en las leyes que debe cumplir con estos tres requisitos:

Uno, que exista esta ley o norma que la tipifique, es decir, que esa conducta esté recogida como falta en la normativa.

Dos, que la misma ley determine una sanción para esta infracción.

Tres, que exista dolo en el infractor, esto es, que existan acciones que demuestren que hay una intención clara de incumplir las normas.

Es importante destacar que la Ley N° 7535 o Código de Normas y Procedimientos Tributarios introdujo un cambio fundamental en el mismo, al sustituirle el Título III y establecer uno nuevo al que se denominó como Hechos Ilícitos Tributarios, con una clasificación tripartita de estos hechos de la siguiente manera: infracciones administrativas,

contravenciones tributarias y delitos tributarios, en el mismo Código se establecen las sanciones correspondientes para cada ilícito.

En el caso de las de las infracciones administrativas corresponde a multas de salarios base. Multas de salario base para los que se hagan acreedores a sanciones por contravenciones tributarias, aquí es importante recalcar que la multa será la sanción principal, en algunos casos constituye una multa de cuatro a diez veces el monto del impuesto dejado de pagar o del beneficio percibido.

Por otro lado, en el caso de los delitos tributarios son sancionados con la pena privativa de libertad para todos aquellos que con sus acciones induzcan a error a la Administración Tributaria, mediante la simulación de datos, deformación y ocultamiento de información veraz, cuando lo que se busca es un beneficio patrimonial para sí o para un tercero. También están sujetos a pena de cárcel los agentes de retención o de percepción de tributos, cuando después de retener o percibir los tributos no los entregue al Fisco.

Es de suma importancia resaltar que la Administración Tributaria es el órgano competente para conocer las infracciones administrativas, y para las contravenciones tributarias y los delitos tributarios, así estipulado por la Corte Plena, en la sesión N° 2-97, celebrada el 20 de enero de 1997. El competente para conocer de los delitos tributarios en todo el territorio nacional, es el Juzgado de Instrucción, la Agencia Fiscal y el Tribunal Superior Penal, todos del Segundo Circuito Judicial de San José, con asiento en Goicoechea.

Clasificación de las infracciones

En función de las distintas características que tienen los diferentes tipos de infracciones se han elaborado diversas clasificaciones:

Delitos y faltas. Los delitos son clasificados y sancionados por la autoridad judicial y las faltas por la autoridad administrativa.

Instantáneas y continuas. Las instantáneas son aquellas en que la conducta se manifiesta como un acto único, por lo que se consuman al momento de cometerse, las continuas se caracterizan en que la conducta se prolonga en el tiempo, por lo que no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

Simples y complejas. Es simple cuando con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se viola dos o más disposiciones legales.

Leves y graves. Son consideradas leves aquellas infracciones que por negligencia o descuido del contribuyente se viola la ley, pero no constituyen la evasión de un crédito fiscal, son graves aquellas donde se cometen las conductas conscientemente, con pleno conocimiento y con dolo al pretender evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, también cuando se presenta por negligencia o descuido, pero tienen como consecuencia la evasión de un crédito fiscal.

Proporcionalidad

Concepto

El concepto de “proporcionalidad”, en palabras de Fernández Nieto, es más fácil de comprender que de definir. Por proporcionalidad se entiende a aquello que guarda o tiene equivalencia, correspondencia, equilibrio. La proporcionalidad indica o explica una relación de correspondencia, equivalencia o equilibrio entre dos objetos o cosas.

Según el Diccionario de la Real Academia española, proporcionalidad significa “proporción”, relación o correspondencia debida de las partes con el todo, en cuanto a magnitud, cantidad, o grado: las proporciones del cuerpo etc., pero también se define en matemáticas como igualdad de dos razones.

El principio de proporcionalidad, que también es conocido como “proporcionalidad de injerencia”, “prohibición de exceso”, “principio de razonabilidad”, entre otras calificaciones, en realidad viene a ser un principio de naturaleza constitucional que permite medir, controlar y determinar que aquellas injerencias directas o indirectas, tanto de los poderes públicos como de los particulares, sobre el ámbito o esfera de los derechos de la persona humana, respondan a criterios de adecuación, coherencia, necesidad, equilibrio y beneficio entre el fin lícitamente perseguido y los bienes jurídicos potencialmente afectados o intervenidos, de modo que sean compatibles con las normas constitucionales.(Sánchez, 2010, p.221).

Se trata, por tanto, de una herramienta hermenéutica que permite determinar la constitucionalidad tanto de la intervención o restricción como de la no intervención de los poderes públicos sobre los derechos fundamentales (Castillo, 2008, p.113).

El principio de proporcionalidad tiene su origen en la jurisprudencia alemana. Su origen se remonta a las sentencias dictadas en el siglo XIX por parte del Tribunal Supremo Administrativo Alemán en el área del derecho de policía. Luego, es el Tribunal Constitucional Alemán quien lo eleva a rango constitucional, en tanto se deriva del principio de Estado de Derecho. Con posterioridad, el principio de proporcionalidad ha sido recogido e incorporado como principio constitucional por el Tribunal Constitucional Español sobre la base de tres razones fundamentales: i) que se sustenta en la negación u oposición de la

arbitrariedad, ii) que es una expresión el principio de Estado de Derecho y iii) tiene una justificación material.

Empero, el principio de proporcionalidad se define y comprende a partir de dos dimensiones. Por un lado es entendido en un sentido amplio y, por otro, en un sentido estricto. En el sentido amplio, cuando se trata de evaluar si una intervención en un derecho fundamental o en un interés jurídico es una medida adecuada, necesaria y equilibrada con el orden de cosas; debiendo cada supuesto ser evaluado independiente, concatenada y armónicamente, bajo lo que se ha denominado el triple juicio de proporcionalidad y que comprende: (i) un juicio de adecuación o idoneidad de la medida, (ii) un juicio de necesidad o indispensabilidad de la medida y (iii) un juicio de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto de los principios confrontados.

En el sentido estricto, por el contrario, se trata de un juicio valorativo que se limita al ámbito de la ponderación de los principios encontrados y que juegan en sentido contrario.

El principio de proporcionalidad como técnica de interpretación constitucional supone una actividad nomofiláctica de optimización constante por parte del intérprete jurisdiccional, con el propósito de que el juicio de valor comprenda tanto el ámbito de las posibilidades fácticas como el de las jurídicas; de modo que el constructo jurídico interpretativo constituya una respuesta de coherencia jurídica en abstracto y, de justicia material, en concreto. (Becerra, 2012).

Sanciones tributarias

Concepto

La Real Academia Española define sanción como *“Pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores.”*

Es la consecuencia jurídica atribuida a la comisión de una infracción tributaria. Ejerce la doble función retributiva o de represión y de intimidación.

Clases de sanciones

Según el tratadista G. Fonrouge, el régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país, sin embargo afirma que en general se puede hablar de penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto y de penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes.

Siguiendo la línea de pensamiento de Fonrouge, la pena principal se divide en, pena privativa de libertad y en multas. Por su parte, las penas accesorias consisten en comiso de objetos y mercaderías lo cual también se conoce como confiscación, inhabilitación y suspensión de empleos.

Causales

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece las causales taxativas de las sanciones tributarias en el Capítulo II, Sección II:

- Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción.
- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias.

- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria.
- Morosidad en el pago del tributo.
- Falta de ingreso por omisión o inexactitud.
- Hechos irregulares en la contabilidad:
 - a) No llevar libros de contabilidad, si existe obligación de llevarlos
 - b) No tener legalizados libros de contabilidad, cuando sea obligatorio.
 - c) No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.
 - d) Mantener los libros con un atraso superior a los tres meses.
- Incumplimiento en el suministro de información dentro del plazo determinado, cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado.
- No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria.
- No emisión de facturas.
- Destrucción o alteración de sellos.
- Inducción a error a la Administración Tributaria.
- No entrega de tributos retenidos o percibidos.
- Acceso desautorizado a la información.
- Manejo indebido de los programas de cómputo.
- Facilitación del código y la clave de acceso.
- Préstamo de código y clave de acceso.

En la presente investigación se analizará más a fondo la sanción tributaria del cierre de negocios, que se encuentra inmersa en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El artículo mencionado supra establece:

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

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

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad

o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

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

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

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

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

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

Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe

ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código”.

Las sanciones en un medio de bajo cumplimiento

Las sanciones establecidas en un sistema tributario tratan de dar respuesta a la interrogante ¿qué sucede si no se cumple la obligación tributaria correcta y oportunamente? Si la respuesta fuera que tal incumplimiento no acarrearía consecuencias más gravosas que el cumplimiento correcto y oportuno, habría una clara tendencia al incumplimiento. Si la respuesta fuera la contraria, es decir, que el incumplimiento implicara el riesgo efectivo de tener que cumplir de una forma más onerosa, se podría esperar un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La sanción debe constituir, en consecuencia, un medio para que, en conjunto con la capacidad administrativa para detectar y controlar el incumplimiento, se logre la transformación de la conducta evasora de los infractores de las obligaciones tributarias.

En países en los que se ha alcanzado niveles altos de cumplimiento tributario, las sanciones penales se establecen para preservar ese medio, lo cual tiene fundamento lógico: las sanciones se establecen para que los integrantes del grupo social se abstengan de conductas evasoras, lo cual se logra por el efecto ejemplarizante que la pena impuesta a algunos pocos defraudadores tiene en la mayoría que cumple con sus obligaciones. De este modo, “la sociedad castiga a los malos como ejemplo para que los buenos sigan siendo buenos”. (Illanes, 1980).

Por la naturaleza del bien jurídico en juego, el proceso para la aplicación de sanciones penales, que supone la determinación del contenido subjetivo de la conducta del infractor, es lento y costoso por lo que su aplicación es, necesariamente, selectiva ó excepcional. El hecho de que sean pocos los castigados no es extraño donde solo una minoría no cumple, además que el efecto ejemplarizante lo proyecta la severidad del castigo y no el número de castigados

Pero el enfoque a la sanción penal, en medios de bajo cumplimiento no es el adecuado porque la aplicación de las sanciones penales tiene carácter de selectividad. En un país, donde los incumplidores son mayoría solo se podrían aplicar unos pocos por lo que no sería eficaz (pretender llevar masivamente a los contribuyentes a la cárcel, crearía –obviamente- mayores problemas que la solución que se busca).

El defraudador no actúa por impulsos o pasiones, sino que razona, calcula y pondera, lo que lo hace muy consciente sobre las consecuencias de su conducta evasora. Las probabilidades de que en este medio, se apliquen sanciones penales son bajas. Poco o casi nada, influirá en la modificación de su conducta el que se establezcan sanciones severas, si no se convence al colectivo de que existe una altísima probabilidad de que se aplique.

Si el castigo penal no es adecuado para sancionar el incumplimiento generalizado que presentan algunos países (como es el caso costarricense) la orientación deberá ser otra. El sistema sancionador debe orientarse a establecer diferencias entre el contribuyente que cumple voluntariamente y el que incumple, de forma tal que este último tenga que hacerlo en condiciones diferentes, más gravosas. Así la sanción deja de tener connotaciones de castigo y se convierte en un medio para la promoción del cumplimiento voluntario.

Las sanciones deber ser pecuniarias, es decir, consistir en multas aplicables a cada forma objetiva de incumplimiento y deben estar integradas en un verdadero sistema establecido legalmente, que incluya tanto las infracciones y las sanciones, así como las normas que regulen su aplicación.

La sanción básica o general debe tener reducciones si el contribuyente cumple extemporáneamente pero sin acción de la administración e incluso cuando, habiendo sido requerido por aquella, cumpla dentro del plazo que se le concedió. Sólo se cobraría la totalidad si la administración es obligada a forzar el cumplimiento. Se espera de esta manera, inducir o promover el cumplimiento del contribuyente, al percibir esta disminución como un incentivo.

Procedimiento para aplicar sanciones por infracciones tributarias

El Código de Normas y Procedimiento Tributarios en su artículo 150 establece el procedimiento para sancionar al contribuyente al cometer alguna infracción tributaria:

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

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

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

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

Sistema sancionador, análisis

Énfasis en la sanción penal.

A lo largo del proceso para aprobación legislativa del sistema sancionador, las autoridades políticas insistieron en la necesidad de penalizar la defraudación fiscal. Sobre esa idea se elaboró y se promocionó el proyecto, por lo que no requiere un gran esfuerzo de análisis, descubrir ese rasgo fundamental del actual sistema.

La penalización del fraude en un país de baja cultura tributaria, como Costa Rica, puede calificarse como un significativo avance en la concienciación social sobre las implicaciones negativas de ese importante problema.

Desde esa óptica, por la gran cantidad de espacio y tiempo que consumió en los medios de comunicación social durante su tramitación, por la atención que le prodigaron diferentes sectores del país, por el consenso que logró de los diferentes grupos políticos que intervinieron en su aprobación legislativa, se puede valorar como un aporte positivo en la lucha contra el fraude fiscal. Pero hasta ahí.

Basta con insistir en que la sanción no es más que un medio en el esfuerzo por transformar la conducta infractora mayoritaria que se da en países como Costa Rica. Pretender transformar un medio de bajo cumplimiento, de fraude generalizado, por medio de la sanción penal es un error, dado el carácter excepcional que tiene la aplicación de ese castigo. Es, en resumen, intentar solucionar un problema generalizado por medio de una solución concebida para países donde el problema está muy lejos de alcanzar ese calificativo.

Al inicio se consignó el marcado interés de la opinión nacional sobre el tema y la esperanza de que por fin, encarcelando a los defraudadores, se lograra que la Hacienda Pública recaudara los recursos necesarios para satisfacer la creciente demanda de servicios de la ciudadanía.

Intención de sancionar antes que de castigar.

Congruente con su orientación penalizante, el sistema está concebido para infringir un castigo al defraudador, antes que lograr un cambio en la conducta infractora mayoritaria. Una vez que se incurre en el incumplimiento, sin reparar en el tiempo transcurrido, en las cuotas tributarias en juego, ni en la disposición a corregir del contribuyente, se aplicaría sin más.

Si se pensara que el efecto ejemplarizante de la pena que se impone, puede lograr ese cambio, habría que reiterar que la aplicación a muy pocos, en relación con el gran número de incumplidores, haría que las probabilidades efectivas de recibirla fueran muy bajas, por lo que es difícil lograr ese efecto.

Aún los ilícitos clasificados como infracciones administrativas están signados por la idea de castigo. Fueron diseñadas para imponer una multa, sin reparar en que algunos infractores aunque en forma extemporánea intentan reparar su incumplimiento aún antes de cualquier acción administrativa. Estas últimas conductas son preferibles a las de aquellos que esperan hasta que la administración los requiera, por lo que deberían estimularse reduciendo la sanción. Si no ¿quién y cuántos actuarían de esa manera?

Las primeras experiencias han confirmado estas apreciaciones: contribuyentes de menor importancia relativa, al intentar presentar una declaración atrasada, son informados

que adeudan una multa de cuarenta ó más veces el valor de la cuota a ingresar. La reacción más frecuente ha sido la de retirarse sin presentar la declaración y sin ingresar suma alguna. Paradójicamente, se está promoviendo el incumplimiento.

Procedimiento de aplicación incorrecto.

Aparte de la lentitud innecesaria que significa el que la deuda deba estar confirmada en la vía administrativa (lo cual demora casi 3 años) para que se pueda presentar la denuncia, una de las disposiciones contenidas en el procedimiento para aplicar las sanciones penales, hace ilusoria tal aplicación y envía, a la vez, un mensaje que debe tranquilizar a los defraudadores al garantizarles impunidad casi absoluta.

En gran parte, la conducta que los contribuyentes asuman respecto a sus obligaciones tributarias está condicionada por la percepción que tengan sobre las consecuencias de su incumplimiento, sobre la magnitud del riesgo que tal conducta implique. La administración tributaria, el régimen sancionador, el sistema tributario en su conjunto, deberían diseñarse para crear la convicción de que existe la capacidad de conocer y determinar los incumplimientos, de forzar su cumplimiento y de sancionarlos apropiada y efectivamente. En la medida en que esa convicción se logre, se podría esperar un mejoramiento del cumplimiento voluntario. Cada mensaje, cada señal, que se emita, debería estar marcada por esa orientación.

¿Cuál será el efecto que producirá esta disposición en conducta de los defraudadores? ¿Promoverá que la cambien o los confirmará en las ventajas de perseverar en ella? ¿Sumará más contribuyentes a las filas del cumplimiento voluntario –objetivo de la gestión tributaria- o al contrario, aumentará el número de defraudadores? ¿A cuántos de estos, se les podrá

seguir el proceso penal y enviarlos a la cárcel? ¿A dónde está la supuesta severidad de las sanciones penales establecidas? ¿Y las expectativas de sectores importantes que aceptaron que esa era la solución del problema?

Trato similar a infracciones formales y materiales.

Es este otro de los defectos que se puede identificar en el régimen sancionador actual: no establece diferenciación clara entre el incumplimiento de deberes formales y el material de ingresar correcta y oportunamente los impuestos, gravando más severamente este último; incluso, se podría advertir un sesgo hacia el efecto contrario, cuando “lo más importante sea que el contribuyente pague lo que le corresponde, siendo accesorias las numerosas obligaciones formales a que está sometido”. (Peña Garbin, 1997)

Así, la presentación extemporánea de una declaración sin cuota a ingresar, está sancionada con la misma multa que aquella presentada también fuera de plazo, pero que liquida una suma millonaria. Otro tanto sucede con el cierre de negocios, el cual pudiera estarse promoviendo en algunos casos “por aspectos formales intrascendentes cuando se cumplen con las obligaciones sustantivas e incluso por encima de la media del sector”.

Multas desproporcionadas o insuficientes.

Las multas que se establecen están expresadas como “salarios base” con lo cual se lograría la actualización anual de su valor. No obstante, al no guardar ningún tipo de conexión con el potencial económico del contribuyente pueden ser desproporcionadas, en algunos casos. Así, tratándose de la sanción por presentación tardía de declaraciones, ha habido casos

en que representa hasta 40 veces el tributo a ingresar. Pero en otros, para contribuyentes de gran magnitud económica podrían ser insignificantes (menos del 1% en varios casos).

Otro defecto que puede señalárseles es que al consistir en valores absolutos que no están en función del tiempo transcurrido entre la fecha de la infracción y la del momento en que se repara su valor real tiende a disminuir por el efecto inflacionario; claro desestímulo al cumplimiento voluntario y gran estímulo para que el infractor espera la acción de la administración, acción que podría no suceder nunca.

Las reformas necesarias.

En medios de bajo cumplimiento tributario, donde la mayoría de los contribuyentes incumplen sus obligaciones, como sucede en Costa Rica, el objetivo debería ser su transformación en un medio de cumplimiento aceptable. Cada uno de los componentes del sistema tributario, deben estar diseñados en función de ese objetivo.

El sistema sancionador vigente, no es congruente con ese fin. Tanto por su orientación general, cuando por los defectos en la configuración de algunas normas que lo integran, antes de que promover el cumplimiento voluntario podría propiciar un incremento en el incumplimiento, el fraude fiscal. Será indispensable la adopción de reformas con carácter de urgencia. De lo contrario, el producto del esfuerzo por modernizar la administración tributaria, en que está empeñado el país, podría quedar reducido a la identificación de los incumplidores y a la cuantificación precisa de sus incumplimientos.

Siguiendo la línea de pensamiento de Gerardo Durán, en su artículo “El ilícito tributario” se pueden definir lineamientos generales para lograr ese cambio o reforma que se necesita. El mismo establece en su artículo lineamientos los cuales son:

Excepcionalidad de la sanción penal.

Como la facultad de la administración tributaria para aplicar sanciones en forma eficaz, es un factor disuasivo del incumplimiento, al hacerlo más gravoso que el cumplimiento voluntario, la sanción penal debe reservarse sólo para casos muy graves ya sea por los medios utilizados ó por los valores defraudados.

Para enfatizar esa excepcionalidad, se propone: reclasificar las contravenciones y hasta algunos delitos como infracciones administrativas y definir un valor monetario de cierta importancia, a partir del cual se configure el delito.

Remarcado el carácter excepcional de la sanción penal, lo que sigue es darle eficacia al procedimiento de aplicación, por lo que se deben eliminar: la intimación dispuesta en el artículo 81 del Código; la disposición de que las cuotas omitidas deban ser confirmadas en sede administrativa antes de presentar la denuncia; la norma que establece la creación de tribunales penales tributarios, remitiendo los procesos a los tribunales penales existentes, que es a los que es a los que corresponde “aplicar una pena por conductas subjetivamente dolosas, socialmente reprochables o ilícitas, pues eso es propio del Derecho penal común más no del Derecho tributario”. (Ross, 1994).

Diferenciación de los incumplimientos.

La gravedad del incumplimiento de un deber formal no es la misma que la de uno material. Las sanciones deben diferenciar de uno y otro, sancionando más severamente la infracción material de no ingresar oportunamente las cuotas tributarias y, en menor grado los incumplimientos formales incluyendo en estos últimos la presentación extemporánea de

declaraciones. En este último caso, cuando exista cuota a ingresar, deberá aplicarse sanción por el pago extemporáneo, también.

Proporcionalidad en las sanciones.

Las sanciones que aplique la administración deberán consistir en multas que es la forma adecuada de hacer más desfavorable el incumplimiento. Tales multas deberán establecer conexión con algunos parámetros tales como los ingresos o los activos, que las hagan acordes con el potencial económico y tributario del contribuyente, evitándose así o su insuficiencia o su exageración.

Gradualidad de las sanciones.

Las sanciones constituyen un medio para promover el cumplimiento voluntario. Para lograr ese fin, es necesario que se estructuren de forma tal que el contribuyente adquiera la convicción racional, derivada de la relación costo-beneficio que pudiera establecer, de que le conviene más cumplir que incumplir, pero que incumpliendo, entre más pronto repare la falta menos onerosa le saldrá.

Para ese efecto, la ley debe conceder reducciones sobre la sanción general: la mayor reducción se daría cuando el contribuyente cumple extemporáneamente pero antes de que la administración lo requiera; una vez producido ese requerimiento, se otorgaría una reducción si el contribuyente cumple en el plazo que se le fijó, pero sería inferior que la del primer caso; finalmente, si la administración tiene que subsanar el incumplimiento, se cobraría la totalidad.

Cierre de negocios

Regulación.

Uno de los problemas y sanciones que puede enfrentar el contribuyente, como consecuencia del incumplimiento de ciertos deberes tributarios, es el cierre de su negocio. En este apartado del presente trabajo se procederá a realizar un análisis del artículo 86 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece:

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

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción,

aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

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

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

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

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

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione

luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.

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

La sanción de cierre de negocios, también conocida como clausura en otras legislaciones, se trata de una sanción que se aplica ante el incumplimiento de ciertos deberes fiscales determinados mediante la ley, cuya consecuencia fundamental consiste en el cierre por un tiempo determinado del establecimiento donde el sujeto pasivo desarrolla su actividad económica. Con esta definición debe quedar claro que el análisis que se realizará sobre esta figura se centrará en la clausura dentro del ámbito tributario. Sin embargo, es conveniente resaltar que dicha figura se encuentra prevista para su aplicación en distintas ramas del Derecho, como en el civil, penal, comercial y laboral.

En este sentido, puede mencionarse la facultad que le otorga el artículo 42 inciso b) de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social a dicha institución para cerrar el establecimiento, local o centro donde se realiza la actividad económica, siempre y cuando exista mora por más de dos meses en el pago de las cuotas obrero patronales.

Causales.

En estos casos, la orden de cierre recae sobre todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerce la actividad o el oficio del obligado tributario. La venta o traspaso del negocio o establecimiento realizado luego del inicio del procedimiento de cierre del negocio, no constituye impedimento para la ejecución del cierre. Por esta razón, cuando se adquiere un negocio en marcha, es conveniente solicitar una certificación sobre la existencia o no de un procedimiento de cierre de negocios en trámite, para lo cual se deberá acudir a la Administración Tributaria Territorial en donde esté asentado el domicilio fiscal del transmitente.

La ejecución del cierre de negocio se suspenderá solamente cuando conste que alguna autoridad judicial competente haya emitido una orden para detener la ejecución del acto administrativo de cierre.

La conducta típica se califica mediante dos elementos: la reincidencia y la persistencia en el incumplimiento. El artículo 5 del Reglamento sobre el Cierre de Negocios establece que la reincidencia se configura cuando se cumplen los siguientes supuestos:

- Exista resolución firme de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal Administrativo por la sanción que establece el artículo 85 del CNPT con respecto a la no emisión de facturas o comprobantes autorizados, o la no entrega de los mismos al cliente.

- Que las causales de reincidencia en la no emisión de facturas ni comprobantes debidamente autorizados en el acto de compraventa o prestación del servicio conforme con los requisitos legales, y su no entrega en el mismo acto, sean cometidas por el sujeto pasivo, eso dentro del término de prescripción de tres años que establece el CNPT. Cabe mencionar que la Ley 9069 reformó el artículo 51 del CNPT y la prescripción actualmente es de 4 años, salvo en el caso del régimen decenal. El texto reformado dice:
"Artículo 51.- Términos de prescripción

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.

Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado."

Debe tomarse en cuenta que la reincidencia se cumple con cualquiera de estas causales, es decir, hay reincidencia cuando el sujeto pasivo fue sancionado por no emisión de facturas y posteriormente incurre en la causal de no entrega de comprobantes autorizados, y viceversa.

Por su parte, la persistencia en el incumplimiento se configura cuando el sujeto pasivo, una vez requerido por la Administración, no hubiera presentado la declaración omitida relacionada con cualquier impuesto administrado por el Ministerio de Hacienda. O bien, cuando los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas o el impuesto selectivo de consumo, o los sujetos pasivos de cualquier impuesto regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su condición de agentes de retención o de percepción, después de haber sido requeridos por la Administración, no ingresen dentro del plazo concedido las sumas retenidas por concepto de esos impuestos.

A continuación se discutirán brevemente cada de una de las causales que conllevan al cierre de negocios.

a) La reincidencia en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de compraventa o prestación del servicio.

Se establece una sanción a un incumplimiento de un deber formal, establecido en los artículos 8 del Ley del Impuesto General sobre las Ventas, 13 inciso b) de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, 8 y 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Debe aclararse que están exentos de esta obligación aquellos contribuyentes acogidos al Régimen de Tributación Simplificada, aunque sí están obligados a exigirla a sus proveedores.

La falta primaria de esta causal se encuentra sancionada con dos salarios base, según el artículo 85 del CNPT, y únicamente cuando el infractor reincida será aplicable el cierre del negocio. La tipificación de esta conducta radica en que “(...) la factura

dentro de nuestro sistema tributario cumple una función distinta de la asignada dentro del ámbito comercial: es un vehículo de información para el Fisco de las operaciones económicas que dan nacimiento a los distintos hechos imposables, según cada impuesto.” (Gutman, 1997)

En este sentido, la factura es un documento que acredita un acto que manifiesta capacidad contributiva, tanto de parte del comprador como del vendedor.

Como bien lo indica el mismo artículo 86 del CNPT existe la obligación de emitir la factura o el comprobante autorizados y entregárselo al cliente en el momento de la venta o la prestación del servicio, conducta que también es sancionada en caso de incumplimiento. El Tribunal Fiscal Administrativo ha considerado que dicho deber se cumple con tan solo poner a disposición del cliente la factura en el acto de compraventa o prestación del servicio, sin importar lo que haga el cliente con la misma.

En el caso de las ventas bajo el sistema de apartados la factura deberá entregarse en el momento en que se hace el apartado, en el caso de las ventas por consignación deberá entregarse en el momento de la entrega de la mercadería, y en el arrendamiento con opción de compra deberá respetarse el contrato respectivo, de acuerdo con el artículo 4 del Reglamento sobre el Cierre de Negocios.

Según el artículo 5 de dicho Reglamento, la reincidencia se configura cuando exista resolución firme de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal Administrativo que aplique la sanción de no emisión de facturas o no entrega de la misma al cliente, sin importar cuál haya sido.

Resulta de suma importancia mencionar que existe una nueva modalidad de facturación, la factura electrónica. Mediante la DGT-R-51-2016 emitida por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, todo Obligado Tributario tanto persona física o jurídica está en la obligación de utilizarla.

La ley obliga a todos los Obligados Tributarios a conservar las Facturas Electrónicas por un periodo mínimo de 5 años en el formato original (XML), conforme a lo establecido en el artículo 109 del Código Tributario, excepto para los casos indicados en el segundo párrafo del artículo 51 del citado Código, que establece un plazo de diez años.

La modalidad de factura electrónica cambia el concepto dictado por la norma en el supuesto que en la actualidad la factura no siempre se le entrega en el acto al consumidor, sino que se le remite al correo electrónico que el consumidor suscribe para recibir la misma. Se puede asegurar que con esta nueva modalidad llega la necesidad de analizar el concepto dado por la norma originalmente en cuanto a la no emisión de la factura o emisión en el acto de la compra y venta.

Se deben generar nuevos supuestos y regulaciones en la norma que dicta la infracción, ya que aunque se emita la factura de manera inmediata puede que al comprador no le llegue a la dirección de correo electrónico suministrada, por un error en el correo electrónico, no tenga cobertura de Internet en ese momento o incluso que la misma cuenta envíe la factura a la carpeta de correo “spam”.

La Administración Tributaria se encuentra ante la necesidad de valorar esta nueva modalidad y realizar un análisis e interpretación conforme a la temporalidad y el nuevo mecanismo de facturación.

b) Persistencia en la omisión en la presentación de declaraciones.

Únicamente se configura la causal cuando el infractor ha sido requerido por la Administración Tributaria y esta persiste en el incumplimiento. Es decir, el contribuyente debe ser puesto en conocimiento de su incumplimiento por parte de la Administración mediante un requerimiento, en el cual se emplazará para que se presente la declaración. Solamente en caso de que el contribuyente no haya presentado la declaración dentro del plazo establecido en dicho requerimiento, podrá iniciarse el procedimiento de cierre del negocio. Fíjese que no se habla de pago de la declaración, de modo que el no pago de una declaración no configura la sanción de cierre de negocios.

Es prudente referirse a que el voto 00639 del 2017 de la Sala Constitucional analiza la aplicación de este párrafo, el mismo dice:

“En ese sentido, la Jurisprudencia de la Sala Primera no va más allá de lo que dice la norma, pues no aumenta el plazo de cierre ni interpreta otra conducta diferente a la que describe el artículo 86, solo procede a su aplicación tal cual se establece. Ahora bien, está claro que la sanción no opera en forma automática, pues precisamente para ello se sigue un procedimiento en el que el administrado goza de todas las garantías del debido proceso y ejerce su defensa, y es en ese procedimiento o bien en el proceso judicial correspondiente, donde el administrado tiene la posibilidad de evitar la sanción, si logra demostrar que no incurrió en la falta tipificada en la norma o que mediaron causas que lo eximen de responsabilidad; todo lo cual corresponde ser analizado y resuelto por el juez en cada caso concreto.”

Lo anterior, denota claramente, que para este Tribunal, la normativa no resulta inconstitucional, en tanto no se trata de una sanción automática, sino sujeta a un procedimiento, dentro del cual el sujeto pasivo puede demostrar de previo a la imposición de tal sanción, que no incurrió en la falta tipificada en la norma o que mediaron causas que lo eximen de responsabilidad, lo que eventualmente podría implicar evitar la misma. Sin embargo, la línea jurisprudencial aquí impugnada y sostenida así actualmente por Sala Primera, conforme a la audiencia que le fue concedida, dispone que en el segundo supuesto del ordinal 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (cuando pese a la prevención de la administración para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto), la sanción resulta imperativa sin mayor análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes.”

El Tribunal determina que la sanción no es automática, la sanción no opera en forma automática, ya que se sigue un procedimiento en el que el obligado tributario goza de todas las garantías del debido proceso y ejerce su defensa, en ese mismo proceso es donde el administrado tiene la posibilidad de evitar la sanción, ya que la norma además de la sanción brinda la manera en la que se puede evitar la sanción.

Sala Constitucional ha declarado ilegítima la jurisprudencia de la Sala Primera ya que esta sanción es automática por tratarse de un tipo objetivo. En ese sentido, la Sección VI del

Tribunal Contencioso Administrativo, ha indicado que no es una aplicación automática en la resolución 00095 - 2018 que dice:

“(…)En el caso concreto del cierre de negocios por falta de presentación de declaraciones tributarias, ingresos retenidos, percibidos o cobrados (párrafo tercero del artículo 86 aludido), la normativa establece a modo de presupuesto, el requerimiento previo de superar el incumplimiento a los deberes formales o materiales. Ello resulta determinante pues supone, una determinación previa de cuadros de desatención de obligaciones, y la persistencia en esa desidia, pese a la intimación formal de la Administración Tributaria. Desde ese plano, una vez realizado el análisis de la concurrencia o no de los presupuestos que fija la norma para tipificar la infracción, la sanción pasible de ser impuesta no es otra que el cierre de negocios Empero, es claro que la norma tipifica un hecho complejo, consisten en una irregularidad previamente determinada, sea por no presentar declaraciones o bien, la omisión del pago del tributo y segundo, el incumplimiento del requerimiento realizado por el Fisco para subsanar las omisiones en la presentación o el pago. Ello supone la inescindible concurrencia de ambos presupuestos, de manera que la simple omisión primaria no configura per se la sanción, sino que debe operar el requerimiento previo de la Administración, el que, caso de desatenderse, permite la aplicación del régimen represivo administrativo señalado.”

De igual manera Sala Constitucional ha declarado que la sanción no opera de manera automática, ya que además de que las irregularidades que conforman las causales ya están predeterminadas por la norma y además la omisión primaria por sí sola no conforma la

sanción. Se requiere que la Administración Tributaria realice el requerimiento previo, en caso de omisión ya aplica el cierre del negocio.

c) Persistencia en no ingresar las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, tratándose de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo.

Se configura la sanción cuando el agente retenedor o perceptor o el contribuyente del impuesto general sobre las ventas o selectivo de consumo no hayan entregado al Fisco el tributo retenido, percibido o cobrado.

Aplicación.

Es de suma importancia analizar y hacer énfasis en los pronunciamientos de las autoridades jurisdiccionales competentes con respecto a las causales descritas en el artículo mencionado supra.

Para iniciar con la ejemplificación de la aplicación de dicha sanción mediante sentencias judiciales se analizará la sentencia 430-2013 cuya causal fue cancelar fuera del plazo el monto prevenido, la misma fue redactada por Sala I y dice:

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

[Sala Primera]

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

caso concreto, el supuesto de cierre de negocio previsto en el tercer párrafo del canon 86 del CNPT, como consecuencia de la falta de ingreso de las sumas retenidas, a pesar del requerimiento de la Administración Tributaria. Al respecto este órgano decisor ha indicado, que en tal supuesto resulta imperativo, al indicar dicha norma, que: “También se aplicará la sanción de cierre (...)”, pues su lenguaje obligatorio se separa de los dos primeros supuestos, en los cuales su aplicación resulta facultativa. De tal manera, para el caso en que no se ingresen sumas retenidas, dicho mandato elimina la posibilidad de que la Administración Tributaria, utilice la potestad discrecional que sí otorga para la primera hipótesis prevista en el citado numeral, de aplicar o no el cierre de negocios, cuando lo considere necesario. Dicho de otra manera, es el propio texto de la ley, el que tipifica la infracción y establece la sanción correspondiente, sin permitir que la Administración Tributaria, pueda facultativamente escoger si la aplica o no, como alega el casacionista, sino que, cometida la falta, debe imponerse la sanción de cierre sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes. (Resolución no. 1255-2011 de las 14 horas 35 minutos del 26 de setiembre de 2011). Por consiguiente, no viene al caso analizar si el pago del tributo adeudado incluyó intereses, ni si en la forma como fue realizado alcanzó a reparar el “daño patrimonial causado” en forma objetiva, pues la sanción aplicada resulta, se reitera, imperativa. De ahí que sea igualmente innecesario el análisis que reclama la casacionista, en cuanto a que se aplique para conductas más gravosas y no ante simples infracciones administrativas. Resta señalar, en el asunto de examen, se configuró el supuesto tercero del numeral 86 CNPT. En la especie, es claro que la Administración realizó un requerimiento formal de pago no. ATSJ-ACA-PS-648-

2009. También, que la demandante canceló la suma dicha con posterioridad al vencimiento del plazo, el día 4 de setiembre. (Hecho tenido por demostrado número. De lo anterior, resulta, la sociedad actora canceló fuera de plazo el monto prevenido. Así las cosas, en el caso concreto, efectivamente la orden de cierre del negocio fue emitida, en virtud de que la demandante canceló el monto prevenido con posterioridad al lapso otorgado por la prevención dicha, razón por la cual, la censura debe rechazarse.”

La parte accionante incumplió del deber material de cancelar el impuesto general sobre las ventas correspondientes a marzo de 2009. Se le notifica el requerimiento de pago N° ATSJ-ACA-PS-648-2009, mediante el cual se le instó a cancelar el tributo en cuestión en un plazo de 10 días hábiles. Se le hizo la advertencia que en caso de no realizar el pago del tributo adeudado se podría convertir en acreedor de una multa y del cierre del negocio por 5 días naturales.

El accionante no realizó el pago del monto adeudado dentro del plazo de los 10 días que le fueron brindados. Realizó el pago de manera extemporánea, después del plazo que la Administración Tributaria le brindó.

Afirma la Sala que la infracción se produce tanto por la omisión como por el pago fuera del plazo brindado. El obligado tributario faltó al deber de cuidado de sus deberes materiales, lo que le da la facultad a la Administración Tributaria a disponer del cierre del negocio.

El órgano decisor indica que el supuesto resulta imperativo por su mera redacción al indicar que “también se aplicará la sanción de cierre” cuando en los otros supuestos se

establece “se podrá aplicar la sanción de cierre” lo cual lo hace facultativo. El texto de la ley tipifica la infracción y establece a sanción, sin permitir que la Administración Tributaria pueda facultativamente decidir si la escoge o no. Cometida la falta, debe imponerse la sanción de cierre sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes.

Por su relevancia en el análisis del caso concreto, es menester señalar que el artículo 81 del CNPT regula la infracción por falta de ingreso por omisión o inexactitud. En este sentido, se establece la sanción para los sujetos pasivos que mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos correspondientes.

Desde este plano, la norma señalada entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

Si bien el procedimiento sancionatorio tributario puede iniciar sin que se haya concluido el determinativo correspondiente, es claro que para imponer la sanción si resulta indispensable que exista una resolución firme en este último.

Resulta importante citar el artículo 153 CNPT el cual establece la prejudicialidad mencionada supra. El mismo dice: *Artículo 153.- Inicio de causa. Para iniciar el procedimiento sancionador por las infracciones establecidas en el artículo 81 de este Código, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.*

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

Ello resulta lógico si se toma en cuenta que la multa con que se sancionaría la infracción, se calcularía en proporción al monto no declarado u omitido por el contribuyente y que fuera ajustado por la Administración Tributaria en ese procedimiento determinativo. Insistimos en que existe una vinculación entre la fase determinativa y la sancionatoria, de modo que la información recabada y el análisis efectuado en la primera da paso y es base fundamental de la segunda.

La Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia 113-2013 dice:

“Son eslabones complementarios en la cadena del ejercicio fiscalizador del Estado. La fiscalización que se realiza en la determinación permite detectar irregularidades tributarias, en tanto que la fase sancionatoria tiene por fin, como derivación de ese cotejo inicial, establecer las consecuencias jurídicas que esas conductas pueden llegar a producir. De ese modo, la potestad de fiscalización, que incluye la sancionatoria, solo puede llegar a concretarse a plenitud y cumplir con su finalidad si los comportamientos u omisiones del sujeto pasivo contrarias a los deberes formales y materiales, que han sido detectados en la fase determinativa, llegan a ser sancionadas cuando así corresponda. Lo contrario llevaría a riesgos de inmunidad ante el incumplimiento de los deberes tributarios, con nocivas consecuencias para el sistema fiscal, produciendo cuadros de permisibilidad que potencian conductas elusivas en perjuicio de la carga de contribuir con los gastos públicos, en mengua de la captación de recursos monetarios para el desarrollo prestacional de servicios públicos.”

Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final, busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio. Debe insistirse en que el precepto 153 del CNPT es claro al señalar que para la instrucción del sancionatorio no será necesaria la firmeza del acto final del determinativo.

Por otra parte, de conformidad con el numeral 71 del CNPT, para sancionar la infracción administrativa que nos interesa debe demostrarse el elemento subjetivo de la infracción, esto es la mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de

observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Respecto de la sanción propiamente dicha, en la generalidad de los casos, se establece una del 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración.

En sentido literal, antijuridicidad quiere decir contrariedad a Derecho, por lo que un delito siempre es una conducta antijurídica, pero no todo hecho antijurídico puede ser considerado como delito. Es preciso además que el comportamiento haya lesionado o al menos puesto en peligro el bien jurídico protegido por la norma. De este modo, se dice que una conducta es materialmente antijurídica cuando, además de ser contraria al ordenamiento, lesiona o pone en peligro un bien jurídico que el Derecho quería proteger.

Elementos

Tipo.

Por tipicidad se entiende como el resultado de la verificación de si la conducta y lo descrito en el tipo, coinciden. A este proceso de se le llama juicio de tipicidad, el cual corresponde a un proceso de imputación donde el intérprete, tomando como base el bien jurídico tutelado, va a establecer un determinado hecho que puede ser atribuido a lo contenido en la norma.

Así como el dolo es el elemento fundamental de la tipicidad subjetiva de los delitos dolosos, el error lo es el de los imprudentes. Pero la tipicidad subjetiva de los delitos dolosos no se agota en la constatación de que la conducta histórica concreta colma los elementos del dolo. Eso sucederá allá donde la tipicidad subjetiva no prevea más elementos subjetivos que

el dolo. En algunos casos, el propio tipo, en su faceta interna incluye otros elementos de carácter subjetivo. En la doctrina penal se entiende por elementos subjetivos del injusto aquellos requisitos de carácter intencional distintos del dolo que en ocasiones se emplean para describir los tipos.

La importancia del tipo recae en ciertas funciones que facilitan la labor del juzgador a momento de analizar cada caso en concreto. Las principales funciones corresponden a: función indiciaria, función fundamentadora, función seleccionadora, función garantizadora, función de motivación, función de instrucción y por ultimo función sistematizadora. Se debe tener claro que el tipo en la infracción administrativa implica la regulación en la conducta reprochable, así como de la consecuencia jurídica correlativa.

En el tipo analizado a lo largo del trabajo la infracción administrativa o conducta reprochable corresponden a las causales ya explicadas anteriormente; la reincidencia en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de compraventa o prestación del servicio, persistencia en la omisión en la presentación de declaraciones y Persistencia en no ingresar las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, tratándose de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo.

El tipo se determina por la definición de la acción u omisión que constituye el presupuesto condicionante de la infracción. La consecuencia jurídica correlativa del tipo en análisis según la redacción de la norma es específicamente el cierre del negocio.

Tipo subjetivo.

Comprende el estudio del dolo y otros elementos subjetivos distintos del dolo, así como de su ausencia (error de tipo). Este ámbito de la imputación resulta a menudo dificultoso en lo que corresponde a la prueba, debido a que se reflejan tendencias o disposiciones subjetivas que se pueden deducir, pero no observar de manera directa.

En el párrafo primero del artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se establece que el tipo subjetivo de la norma viene a ser la reincidencia en la no emisión de facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributario o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

El obligado tributario, aun habiendo sido notificado y sancionado por primera vez por la infracción cometida, hace caso omiso a la notificación de la Administración Tributaria y reincide en la no emisión de facturas ni comprobantes o en no entregárselos al cliente. De aquí se puede afirmar que el infractor incumple la norma con pleno conocimiento de que su conducta omisiva constituye una omisión.

En cuanto a las personas físicas el artículo 71 del CNPT regula el elemento subjetivo, indica que las infracciones administrativas son sancionables incluso a título de mera negligencia. El artículo mencionado supra dice:

“Artículo 71.- Elemento subjetivo en las infracciones administrativas. 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.”

En cuanto a las personas jurídicas, el artículo 72 del CNPT establece: *“Artículo 72.- Elemento subjetivo en las infracciones de las personas jurídicas y que constituyan unidad económica o patrimonio afectado. Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código (b) personas jurídicas, fideicomisos y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de sujeto de derecho. C) entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.) serán responsables en el tanto se compruebe 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.”*

Tipo objetivo.

Resulta conveniente hacer hincapié en la antijuridicidad del tipo. Por antijuridicidad se entiende en sentido literal contrariedad a Derecho, por lo que un delito siempre es una conducta antijurídica, pero no todo hecho antijurídico puede ser considerado como delito.

Se puede dividir en dos formas de antijuridicidad, material y formal. La antijuridicidad implica la contrariedad de una determinada conducta con la totalidad del ordenamiento jurídico. En un principio la antijuridicidad estaba dividida entre antijuridicidad objetiva, conductas que atetaban contra el ordenamiento jurídico lesionando a algo protegido y antijuridicidad subjetivas lo que era relevante era la voluntad del sujeto de infringir el ordenamiento jurídico.

En este trabajo de investigación es importante el estudio de la antijuridicidad material. La cual se puede definir como: un hecho materialmente antijurídico cuando el mismo se opone a los intereses sociales o es nocivo para la sociedad; es decir, cuando transgrede una norma jurídica positiva, lesionando o poniendo en peligro con ello un bien jurídico que el ordenamiento desea proteger. Por ello, el delito no es un simple “malum quia prohibitum” y tiene carácter de acto intolerable para la convivencia.

La capacidad lesiva configura la antijuridicidad material, es decir, para que una conducta sea considerada al ordenamiento jurídico hace falta que sea atentatoria contra un bien jurídico tutelado. Por tanto, lo importante es que tenga capacidad de atentar contra un bien jurídico.

Al referirse al bien jurídico, es todo valor susceptible, necesitado y digno de protección, todo aquello que se considera útil y valioso no es un bien jurídico a proteger, ello lo decide el legislador. La función que desempeña el bien jurídico es sistemática, esto quiere decir que todos los que protegen el bien jurídico están juntos, y eso sirve, a su vez, como criterio interpretativo de las normas jurídicas.

Al referirse al tipo objetivo se refiere a la exterioridad de la conducta, es decir que prescinde de todo lo interno. Indica Zaffaroni que las dificultades que acarrea esta concepción se encuentran en la imposibilidad de limitar la causalidad en forma conveniente, ya que carga todo el peso en un proceso causal puesto en movimiento por la voluntad de mover un músculo. Se trata de estados y procesos externos, especial y temporalmente perceptibles por los sentidos, fijados por la ley descriptivamente y que en su oportunidad deben ser apreciados por el juez.

Procedimiento para Aplicar Sanciones por Infracciones Tributarias

El procedimiento o aplicación de la sanción por las causales descritas en el artículo antes mencionado se encuentra previsto en el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual dice:

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

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

Contra esa resolución cabrá el recurso de revocatoria ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que dictó el acto. Este recurso, al que le serán aplicables las disposiciones contenidas en los incisos b) y c) del artículo 145 de este Código, será potestativo y, si se optara por interponerlo, se

deberá presentar dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación. Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra la resolución que impone la sanción, cuando no se ha interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este recurso será potestativo y si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días siguientes a la notificación de uno u otro.

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

Análisis Jurisprudencial

Criterio Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta.

El Tribunal Contencioso Administrativo ha emitido a lo largo de los últimos años sentencias que han marcado una diferencia en la manera en la que se maneja el procedimiento del cierre de un negocio. No solo analiza la proporcionalidad o procedencia de la sanción, sino a su vez extremos que tienen que ver con la tipicidad de la norma y los elementos del tipo.

Para iniciar con el análisis se hará un estudio basado en una sentencia sobre proporcionalidad, razonabilidad, discrecionalidad y motivación del acto del cierre de negocios.

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

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]

Voto de mayoría

“V. SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO.- En este asunto , la actora alega un vicio en los actos impugnados por una falta de motivación, señalando que no hubo realmente análisis referente a la antijuridicidad material de la conducta tipificada, relativo al grado de afectación del bien jurídico tutelable en este caso y no se refirió a las circunstancias que se dieron. Al efecto, la mayoría de este Tribunal considera que el alegato no es de recibo, pues sí hubo una adecuada consideración de los hechos y de las circunstancias del caso y sí se consideró la lesión al bien jurídico tutelado. Obsérvese que la actora había omitido cancelar la suma retenida por concepto de impuesto de ventas del período 04/2010, de manera que incurrió en una conducta ilegal y una retención de dinero ajenos desde dicha época. Nótese que eran dineros que habían pagado sus clientes al Estado; ni siquiera eran dineros debidos a título personal, sino que retenía el dinero ya cancelado al Estado por terceros, a partir de ese momento, incurría en una conducta ilegal y sancionable. En tal sentido se considera que, pese a que se le previno que se encontraba en mora y se le dio un plazo final para ponerse a derecho, no observó este último, aumentando así la lesión al bien jurídico

tutelado que consiste en pagar impuestos para bienestar del resto de la comunidad, habiendo en este caso retenido dineros ajenos, en ese momento propiedad del Estado en provecho propio. Es cierto y está de acuerdo el Tribunal en que la imposición de una sanción administrativa de orden tributario debe hacerse sobre la base de los principios y parámetros de orden constitucional establecidos en el Derecho Penal, en tanto se trata de una manifestación del ius puniendi del Estado, como lo señaló la Sala Constitucional en sentencia número 3925-95, de carácter vinculante al tenor del numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por lo que para que una conducta sea administrativamente sancionable, debe ser típica, antijurídica y culpable, siendo de trascendencia el análisis de la antijuridicidad material, que integra el principio de tipicidad propio de la materia sancionatoria. Ahora bien, véase que en sus alegatos la actora reconoce haber incurrido en la falta prevista en el numeral 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (comportamiento típico), al haber pagado fuera del plazo conferido por la Administración Tributaria, pero, contrario a lo que la petente considera, dicha conducta es materialmente antijurídica porque sí se lesionó de manera significativa y directa el bien jurídico tutelado, por un pago atrasado de dinero perteneciente a terceros. El hecho de haber cancelado los intereses y la multa respectiva no representa ningún mérito propio o el cumplimiento de una conducta voluntaria o generosa, sino el cumplimiento de los deberes y sanciones mínimos que impone la ley y que en sí, no restablecen el daño causado a la normativa y al bien jurídico tutelado. No existe en esa conducta una justificación de la violación de la ley, no está previsto que ese pago por sí solo justifique y borre la conducta antijurídica. La accionante defraudó al Estado al retener el

dinero; si esa conducta se justificara con solo pagar la multa y los intereses se daría una autorización tácita para que todos los responsables por deuda ajena para hacer lo mismo, de hecho, consentiría el “ autoprestarse” los dineros del Estado atenidos a un futuro pago de intereses y multa desfinanciando a la Administración, circunstancias que por sí mismas no cambian la forma de resolver el asunto y cuya falta de mención no representan ni invalidez del acto ni indefensión, dado que no son jurídicamente trascendentes. Agrega la actora que las resoluciones recurridas son absolutamente nulas por vicio en los elementos motivo, causa y fin. Cabe señalar que la causa y el motivo son lo mismo, pues los elementos del acto son el motivo, el contenido y el fin (artículos 131 a 133 de la Ley General de la Administración Pública); ahora bien, está demostrado el motivo del acto, la actora incurrió en la conducta propuesta por la ley en el artículo 86 CNPT, asimismo, se cumple el fin que la norma prevé, sancionar una conducta ilegal con el fin de disuadir al administrado culpable y a cualquier otro de incurrir en la misma en el futuro; pocas normas sancionatorias administrativas son tan claras como este artículo se estima por la mayoría del tribunal que no se ha aportado ningún alegato y menos elementos de prueba para estimar que la norma se haya aplicado de manera equivocada. El hecho de que la sanción le cause a la accionante un grave daño económico es la simple consecuencia de sus actos contrarios a la ley y el objeto de la sanción es imponer una forma de lesión jurídica legítima a quien incurre en la conducta penalizada. Por otro lado, es pertinente señalar que no se trata de una sanción automática, estamos claros que el artículo 86 en mención estipula que es discrecional al decir que se “ podrá” aplicar la sanción, por lo que la Administración debe considerar si hay

circunstancias atenuantes o justificativas del comportamiento que se censura. A juicio de la mayoría del Tribunal el pagar con intereses y multa después de vencido un plazo de gracia de un pago que se debía desde hacía meses no es una justificación, como tampoco la pérdida de ingresos o de imagen que sufra el administrado, pues tal es el efecto que la sanción procura y, contrario a lo que se alega, sí hubo lesión al bien jurídico tutelado como ya se razonó: se privó al Estado de los dineros que ya habían pagado al Estado otras personas, entorpeciendo el funcionamiento de la Administración y la prestación de servicios públicos a toda la ciudadanía; por ende, no se le dieron a los órganos administrativos responsables ni a este Despacho alegatos, razones o pruebas que justifiquen legalmente y debieran ser razonados y resueltos para no aplicar la sanción que se cuestiona. La cuestión de la justificación del acto fue debidamente analizada por el Tribunal Fiscal Administrativo, donde tuvo claro el tipo de lesión al bien jurídico tutelado y los alegatos que hizo la actora, la proporcionalidad y razonabilidad de la norma no tiene que ver con los efectos que se le causen al actor, sino con el fin de la ley de que las personas sean responsables y honestas con sus deberes tributarios y sancionar las conductas ilegales. Ya la Sala Constitucional ha resuelto en varias ocasiones la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción y los alegatos de la actora procurando justificar su conducta no tienen trascendencia para omitir la pena. Por lo que se concluye que no se han alegado argumentos que justifiquen la invalidez de los actos y se debe acoger la defensa de falta de derecho.” (Expediente 11-006150-1027, 2013).

El Tribunal Contencioso Administrativo ha dejado en claro en varias sentencias un lineamiento que se puede resumir básicamente en que debe darse un análisis y ponderación en cada caso específicamente de si existió o no causa eximente o atenuante para emitir la orden de cierre del negocio como sanción. Basándose en el principio de proporcionalidad y razonabilidad.

La parte actora alega que existe una falta de motivación, ya que según ella no hubo un análisis referente a la antijuridicidad material de la conducta tipificada. La mayoría del Tribunal considera que sí hubo una adecuada consideración de los hechos, de las circunstancias del caso y sí se consideró la lesión al bien jurídico tutelado. La parte actora había omitido cancelar la suma retenida por el concepto de impuesto de ventas de parte de sus clientes durante el periodo 04/2010. La parte actora retenía el dinero ya cancelado al Estado.

Se le previno y se le dio un plazo para cancelar, sin embargo hizo caso omiso al mismo y no canceló los montos retenidos. El petente no solo estaba incurriendo en una omisión de pago, además estaba incurriendo en una retención del dinero del Estado para su propio beneficio. La Administración Tributaria ya había realizado la advertencia y le dio un plazo final, sin embargo aún así siguió incurriendo en la omisión.

Criterio de Sala Constitucional

Siguiendo con el análisis de resoluciones judiciales se va a analizar la resolución N° 10701 – 2003 de Sala Constitucional la cual dice:

(...) VI.- Proporcionalidad y razonabilidad. Se reclama en la acción que el cierre de negocios derogado carece de los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad

que debe tener toda norma, especialmente entratándose de derecho sancionador. Concretamente indican que en algunos casos, las sanciones previstas para las infracciones -que se suponen menos graves- resultaban mayores que las de las contravenciones e ilícitos tributarios -las que se suponen más graves-, así como que la legislación derogada en su artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permitía a los infractores de ilícitos penales, subsanar el incumplimiento antes de sufrir la pena, posibilidad, que no se permitía en el caso de la sanción administrativa de cierre de negocios, generando, a su juicio, un problema de igualdad. Con la reforma introducida en la Ley 7900 citada, se readecua el sistema de ilícitos tributarios en general y se deroga el artículo 81 citado, de tal forma que desaparece el motivo de la impugnación. Por otro lado, parte importante de los argumentos de proporcionalidad alegados para la legislación derogada, se centraban en el hecho de que la sanción de quince días no tenía criterios de graduación, es decir era fija e igual para todos, lo que no permitía tomar en cuenta circunstancias como el grado de dolo o culpa, la reincidencia, el cumplimiento voluntario y la capacidad económica del sujeto. No cabe duda que un sistema de graduación, que permita tomar en cuenta estas y otras circunstancias, es mucho más conveniente, pero el punto está en sí un sistema de sanción fija, es por ese sólo hecho, contrario a la Constitución. Se cita como argumento para sustentar la inconstitucionalidad de la sanción fija, la sentencia 05944-98 en la que se anuló el artículo 79 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecía una sanción fija de 6 salarios base. Sobre este punto, es importante aclarar que la sanción se anuló principalmente por estimarse confiscatoria, pero no por el

hecho de ser fija como se interpreta, sino en la medida que resultaba excesiva en su cuantía, causando efectos confiscatorios para algunos de los contribuyentes. (...)”

Se analiza la proporcionalidad y razonabilidad, se afirma que la sanción carece de parámetros de proporcionalidad y razonabilidad, que debe tener toda norma. Se indica que en algunos casos las sanciones previstas para infracciones “menos graves” eran mayores que las de los ilícitos tributarios.

El Tribunal se remonta a una legislación derogada, el artículo 81 del CNPT donde se permitía a los infractores de ilícitos penales subsanar el incumplimiento antes de cumplir la pena, lo cual no se permitía para el cierre de negocios.

Los argumentos de proporcionalidad alegados para la legislación derogada, se centraban en el hecho de que la sanción de 15 días no tenía criterios de graduación, era fija e igual para todos, no permitía tomar en cuenta el grado de dolo o culpa, la reincidencia y el cumplimiento voluntario y la capacidad económica del sujeto.

Se cita como argumento que sustenta la inconstitucionalidad de la sanción fija, la sentencia 05944-98 de Sala Constitucional, en la cual se anuló el artículo 79 inciso b) del CNPT, que establecía una sanción fija de 6 salarios base. La sanción se anuló principalmente por estimarse confiscatoria, pero no por el hecho de ser fija, sino porque la medida resultaba excesiva en su cuantía.

Sala Constitucional ratifica y se basa en dos fallos anteriores que concuerdan con la posición que una sanción fija, genérica para todos los obligados tributarios es inconstitucional. La norma es muy amplia al momento de dictar la infracción y la sanción correspondiente. Deja una laguna legal en cuanto al análisis o no de cada caso en concreto.

Se puede afirmar que esto atenta contra el principio de proporcionalidad y razonabilidad que en varias ocasiones ya se han detallado en este trabajo.

Es conveniente conocer el fallo de la Sala Constitucional que declara como inconstitucional la norma que de inmediato establezca una sanción fija y directa y hace pensar a los legisladores que debería darse un análisis y ponderar la infracción con la sanción. Se va a analizar el fallo N° 8861 del año 2002 que dice:

III.- Inconstitucionalidad de las sanciones fijas: antecedentes jurisprudenciales.

(...)Es entonces a partir de este artículo que el juez cuenta con determinados parámetros a los que debe circunscribirse para fijar el monto y tipo de la pena a imponer dependiendo de cada caso en concreto. Sin embargo, para que se pueda hablar de una sana aplicación de lo dispuesto por este numeral, es indispensable que las normas que contienen las sanciones sean claras y le permitan al juzgador moverse dentro de un grupo de sanciones diferentes a aplicar en la medida en que son diferentes las conductas a juzgar; que exista un sistema de graduación de las sanciones con límites mínimos y máximos de pena bien delimitados, que le permitan al juzgador operar dentro de los mismos y que atiendan a criterios de razonabilidad y proporcionalidad."(...) Ahora bien, a partir de todo lo dicho anteriormente, en el caso concreto del artículo 7 de la Ley de Regulación de Horarios de Funcionamiento en Expendios de Bebidas Alcohólicas, se observa que la sanción que se establece es una multa fija equivalente a doce salarios base. Esta norma cuestionada, en criterio de la Sala, no establece para el juez, la posibilidad de contar con parámetros claros y precisos para la aplicación de la sanción toda vez que, por el contrario, el juez se topa con una norma que tiene una sanción fija, por lo cual deberá imponer una

sanción que consiste en una multa equivalente a doce salarios base, sin que se contemple en la norma la posibilidad de que el Juez pueda escoger entre diferentes niveles de multa con lo cual no existe un margen de escogencia atendiendo a las circunstancias del hecho concreto que se pretende sancionar. En esta materia debe tenerse en cuenta que la sanción se relaciona con la actuación que tuvo el sujeto y en esa medida la sanción que se vaya a imponer, resultará consecuencia del hecho cometido lo cual presupone la necesaria exigencia de una valoración razonable y proporcional entre el hecho cometido, la afectación del bien jurídico que se dio con la acción atribuida al sujeto activo del ilícito y la sanción con la cual se pretende castigar la actividad ilícita. Sin embargo, en el caso concreto, la sanción como pena o castigo es razonable por cuanto es adecuada para regular y proteger el bien jurídico que se pretende tutelar, y en esa medida es proporcional por cuanto hay relación entre el medio escogido y el fin buscado; sin embargo, el monto fijo en que se traduce la sanción a imponer, resulta ser irracional y desproporcional en relación con la aplicación concreta en cada caso en particular. Efectivamente, estima la Sala que en el caso concreto del artículo 7 cuestionado, el legislador omitió cumplir con la exigencia de crear leyes garantistas de los derechos fundamentales y ello es así por cuanto, en materia sancionatoria, el legislador debe fijar parámetros en cuanto al monto de la pena a imponer y los motivos de atenuación o agravación de la misma, a los cuales debe adecuar el juez su actuación, toda vez que es éste quien verdaderamente individualiza la pena en la sentencia condenatoria y es quien determina cual es la pena justa y equitativa que le corresponde al sujeto en los casos concretos sometidos a su conocimiento, lo que hace a partir de los elementos que le brinda la norma. Sin embargo, en el caso concreto, el juez no cuenta con posibilidad

alguna de realizar una acertada individualización de la pena y no puede utilizar su potestad valorativa por cuanto el legislador no le dejó posibilidad toda vez que la norma le impone un único monto que se debe imponer como sanción para el supuesto en que un establecimiento de bebidas alcohólicas sea encontrado abierto un jueves o viernes santo. No tiene entonces la norma un margen para que el juzgador valore cada caso en concreto y así pueda individualizar la sanción y por ende, no se está en presencia de una norma garantista, sino por el contrario, de una norma lesiva de los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, así como también, dependiendo del caso concreto, podría tratarse de una norma confiscatoria. Desde esta perspectiva, el legislador puede y debe desarrollar el contenido concreto de las sanciones a imponer, pero le está vedado hacerlo de manera que la sanción resulte inoperante en relación con lo que se pretende evitar. Efectivamente, en el caso concreto, la construcción de la norma que contiene la sanción, permite que la aplicación en concreto pueda ser desproporcional en relación con el caso particular del sujeto activo. A partir de lo dicho se tiene entonces que la sanción contemplada en el artículo 7 cuestionado, incide directamente en la capacidad financiera o económica del obligado y ello es precisamente lo que convierte a esta sanción en desproporcionada e irrazonable, así como confiscatoria por los efectos que produce en el patrimonio del infractor. De este modo, al establecerse un monto fijo, puede ser desproporcionado para algunos de los sujetos y en esa medida, puede ser confiscatorio por cuanto hay un exceso en la cuantía prevista por el legislador ya que establece una multa fija sin graduación alguna ni atenuaciones en atención a las diferentes circunstancias particulares que se pueden dar en cada caso concreto y por ello también puede ser lesiva del principio de igualdad. Así las cosas, si la

razonabilidad de una norma jurídica significa la verificación de la proporción entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo, en el caso concreto no se estima que la norma cuestionada tenga un monto de sanción que sea razonable ni proporcional al fin que se desea proteger en relación con la actuación cometida; y no es que el problema se encuentre en la sanción como tal que establece el artículo sino que el problema está en el monto de la pena a imponer. Probablemente la intención del Legislador era crear un sistema adecuado tendiente a inducir un cambio en los hábitos de conducta de los individuos frente a valores religiosos y electorales como los que se pretenden proteger con la prohibición sentada en el artículo 3 de la ley de regulación de horarios de funcionamiento en expendios de bebidas alcohólicas y para proteger tal finalidad, se pensara en la conveniencia de imponer una sanción a quienes actuaran en contra de tales principios; sin embargo, ese fin no está proporcional ni razonablemente tutelado con el monto fijo de la sanción impuesta que definitivamente causa un desequilibrio de otros aspectos cuando se impone su aplicación práctica pues viendo el caso en un ejemplo en concreto, no es lo mismo sancionar con doce salarios base a una empresa que produce millones de litros de licor al año cuyas ganancias son considerables, que sancionar con doce salarios base a un pequeño comerciante que apenas produce el dinero suficiente para sobrellevar su negocio. Desde esta perspectiva, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Horarios de Funcionamiento en Expendios de Bebidas Alcohólicas, no resulta ser inconstitucional, a diferencia del artículo 7 consultado." (Sentencia 1999-08015 de las once horas cincuenta y siete minutos del quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve)

Si bien es cierto, la parte actora no incurrió en infracciones tributarias la norma tipificante del delito que comete contiene una sanción fija, la cual de manera directa le interpone la sanción o condena al que ha delinuido, sin hacer una ponderación del delito cometido. Sala Constitucional establece con varios ejemplos en diversas ramas donde la sanción fija no es la mejor opción y no respeta el principio de proporcionalidad ni el principio de razonabilidad.

Se puede concluir que el legislador omitió cumplir con la exigencia de crear leyes garantistas de los derechos fundamentales ya que en materia de normas sancionatorias, el legislador debe fijar parámetros en cuanto al monto, tiempo o actividad de la pena a imponer y los motivos de atenuación o agravación de la misma, a los cuales debe adecuar el juez su actuación. Esto deja más claro que las normas deben procurar respetar el principio de proporcionalidad y razonabilidad.

Para aterrizar en el tema de fondo de este trabajo de investigación es necesario plantear una pregunta; ¿resulta necesario hacer un juicio de proporcionalidad y antijuridicidad material de la conducta del sujeto pasivo? Con el fin de darle el análisis correspondiente a esta pregunta se analizará el voto 639-2017 de la Sala Constitucional.

El accionante interpone acción de inconstitucionalidad contra la jurisprudencia reiterada de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en los pronunciamientos No. 1255-F-S1-2011, 452-F-S1-2012, 430-F-S1-2013, 1535-F-S1-2014 y 22-F-S1-2015, en relación con el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Estima que es contraria al derecho de igualdad, derecho a no sufrir pena por falta sancionada por ley anterior, derecho a personalidad de la pena, derecho al ejercicio del comercio, derecho al

trabajo, derecho a la imagen, honra y buen nombre o reputación de la empresa, tutelados por los artículos 11, 33, 39, 46 y 56 de la Constitución Política.

Impugna la resolución N° 1255-F-S1-2011 de Sala Primera que señala que solo las dos primeras causales del artículo 86 del CNPT son facultativas, el lenguaje del tercero es de índole imperativo. Sala Primera ha reiterado ese lineamiento en diversas resoluciones, la más reciente es la 22-F-S1-2015 en la cual se declara que el párrafo tres del artículo 86 ejusdem es inconstitucional, se indica que la jurisprudencia impugnada se niega a aplicar los principios constitucionales del Derecho Penal y sancionador al denegar el imperativo análisis de antijuridicidad material (una demostración de afectación grave al bien jurídico tutelado), se considera que la aplicación de la sanción deviene prácticamente en automática o imperativa.

Además cuestiona la proporcionalidad de la norma en relación con el bien jurídico tutelado que protege el artículo 86 del CNPT, cuando el bien jurídico tutelado es el patrimonio de la Hacienda Pública, es evidente que la gravedad de su lesión debe guardar un relación intrínseca con la cuantía del daño producido a ese patrimonio. No solo debe observarse la cuantía de la obligación tributaria dejada de pagar, si no también y si no se dejó de pagar y si se pagó tardíamente si el atraso fue significativo o no.

Ante los alegatos del accionante, Sala Constitucional dijo:

“(…)Según el criterio jurisprudencial aquí impugnado, coincidente con la posición actual de la Sala Primera, de verificarse el incumplimiento del plazo prevenido por la administración, sin valorar causa eximente alguna que eventualmente alegue la parte, la sanción de cierre del negocio debe ser aplicada imperativamente, lo cual a

todas luces contradice lo ya señalado por esta Sala en su sentencia de cita y el principio de razonabilidad y proporcionalidad. Efectivamente, es en cada caso concreto donde la Administración o eventualmente el Juez debe ponderar si puede acogerse o no una causal eximente invocada por la parte en tal sentido; sin embargo, al negar el criterio jurisprudencial impugnado tal posibilidad, independientemente del caso que le sea sometido, se lesiona el derecho de defensa, el principio de razonabilidad y proporcionalidad. Tal violación surge a partir del momento en que la Sala Primera hace la distinción entre los supuestos establecidos en el artículo 86 referido, al reconocer la discrecionalidad de la administración para imponer dicha sanción en el primer supuesto “-Cuando los sujetos pasivos o declarantes reinciden en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio”; y darle una lectura imperativa al segundo de ellos, “- Cuando pese a la prevención de la administración para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto”. Lectura que, además, considera este Tribunal improcedente, pues el sentido lógico del tercer párrafo de la norma lleva a concluir que el mismo lo que hace es agregar una causal más para el eventual cierre de un local, sin que ello signifique, de ningún modo, que tal supuesto se desligue de las cualidades jurídicas para la imposición de tal tipo de sanción dispuestas ab initio en el primer párrafo de la misma norma, la cual señala con toda claridad que se está ante una facultad de la Administración, no se trata de la imposición automática de

una sanción como erróneamente ha interpretado la Sala Primera. Dado lo expuesto, y que aplicada de dicha manera la sanción de cierre también violenta el principio de razonabilidad y proporcionalidad, toda vez que con dicha interpretación jurisprudencial se optó por aplicar un procedimiento sancionatorio más lesivo del derecho de defensa en perjuicio del administrado, procede acoger la acción en dicho sentido.”

Sobre el alegato de proporcionalidad y razonabilidad, el Tribunal dice que un sistema de graduación, que permita tomar en cuenta todas las circunstancias alegadas, es más conveniente. El problema no está en la rigidez, sino en una combinación entre el monto o duración de la sanción y su relación con la importancia del bien jurídico tutelado. Con las modificaciones que trajo la Ley 7900 se resuelve el tema de falta de proporcionalidad y razonabilidad, no sólo al reducir la pena de 15 a 5 días, sino porque se dan al obligado otras alternativas, antes de su aplicación.

Con respecto a la confiscatoriedad que alega el accionante, el Tribunal reitera lo explicado supra acerca de las modificaciones que trajo la Ley 7900 y que les reduce las sanciones de 15 a 5 días.

Sobre el ejercicio del comercio, el Tribunal afirma que es lógico que el Estado busque tutelar los bienes jurídicos tutelados de fiscalización y verificación para proteger los recursos que legalmente deben ingresar a las arcas del Estado. Se deben cumplir con las regulaciones y cargas que por razones de interés público se establecen.

Con respecto al derecho del trabajo, los juzgadores establecen que el derecho del trabajo a favor de los terceros afectados con una medida de cierre no es válida como lo

argumenta el accionante. El trabajador sigue conservando sus derechos laborales ante a una medida de cierre del negocio.

Ante el alegato del accionante sobre la violación al principio de personalidad de la pena el Tribunal establece que el sistema sancionador debe fundarse en una responsabilidad subjetiva y no meramente objetiva. Debe valorarse que quien haya incurrido en una conducta ilícita la haya llevado a cabo con algún grado de culpa. Es necesario que se dé un análisis de culpabilidad de la persona. No se desplaza la responsabilidad penal fiscal a un sujeto distinto de aquel que intervino en la comisión de la infracción, efectivamente no afecta a terceros, solo al obligado tributario.

Sala Constitucional declara inconstitucional la jurisprudencia reiterada de Sala Primera que establece que cometida la infracción del párrafo tercero artículo 86 CNPT debe aplicarse la sanción de cierre de negocios sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes. Para una correcta aplicación debe darse una valoración en cada caso concreto, determinar si existió o no una causa eximente o atenuante.

El magistrado Fernando Cruz salvó el voto y declaró sin lugar la acción, dijo que no se trata de una sanción automática, sino una acción en flagrancia, cometida ante la autoridad, produciéndose una omisión específica y que debido a la desobediencia, aplica la sanción inmediata. El magistrado Cruz afirma que una desobediencia tan evidente, no requiere ninguna demostración, se impone el cierre de inmediato.

Analizado el voto 639-2017 se puede aterrizar en la pregunta hecha anteriormente, ¿resulta necesario hacer un juicio de proporcionalidad y antijuridicidad material de la conducta del sujeto pasivo?

Sí se debe dar un análisis o un examen de antijuridicidad material, con el fin de establecer la afectación real al bien jurídico tutelado por la norma en cuestión. Como lo ha establecido Sala Constitucional en el fallo N° 8191-2000 en el cierre de negocios el bien jurídico tutelado consiste en las potestades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

No basta que la conducta imputada se ajuste tanto objetiva como subjetivamente a la norma infraccional, es necesario que el bien jurídico tutelado que protege la norma aplicada se haya lesionado o puesto en peligro. La norma en estudio busca resguardar el patrimonio de la Hacienda Pública.

Con respecto al análisis de proporcionalidad también debe darse. Tribunal Contencioso Administrativo sección sexta en su resolución 00095-2018 ha establecido que la norma en estudio establece una facultad que implica una potestad de contenido, discrecional y que exige la ponderación de las diversas variables del caso. Es necesario ponderar y valorar la gravedad de la conducta infractora de la norma, así como los montos adeudados, los periodos en los que no se hayan presentado las declaraciones o incluso el tiempo que ha pasado el obligado tributario sin entregar facturas a sus clientes.

Después de analizar distintas sentencias tanto de Sala Constitucional como de Tribunal Contencioso Administrativo sección sexta se concluye que efectivamente se debe realizar un análisis en cada caso concreto y no aplicar la sanción genérica a todos los que hayan incumplido el artículo 86 CNPT, ya que cada caso concreto es distinto y pueden presentarse atenuantes o eximentes.

Pervivencia de deberes laborales

Por pervivencia se entiende la duración o permanencia con vida de una cosa, a pesar del paso del tiempo, de los problemas o las dificultades. Al remontar a la pervivencia de deberes laborales se habla específicamente de la subsistencia de la relación laboral entre patrono y trabajador aún y cuando se haya dado el cierre del negocio por la Autoridad Tributaria.

El artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el párrafo 6 dice: *“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.”* Desde este supuesto se deja en evidencia que las obligaciones y relaciones laborales que tenga el obligado tributario no se ven suspendidas por el cierre del negocio.

El artículo 19 del Código de Trabajo establece que contrato de trabajo, es todo aquel en que una persona se obliga a prestar a otra sus servicios o a ejecutarle una obra, bajo la dependencia permanente y dirección inmediata delegada de ésta, y por una remuneración de cualquier clase o forma. Donde haya subordinación y remuneración existe una relación laboral inminente.

Es importante mencionar que existe una diferencia entre la suspensión temporal del contrato de trabajo por falta de materia prima establecida en el artículo 74 inciso a del Código de Trabajo y el hecho del cierre del negocio. Al darse el cierre del negocio se deja de generar ingresos, al no generar ingresos al patrono se le dificulta el tener liquidez para pagar el salario debido a cada trabajador y a su vez, se dificulta pagar a los proveedores y comprar nuevos

materiales o materia prima para el negocio, sin embargo, no constituye una causal de suspensión temporal de los contratos de trabajo.

Sala Constitucional en el voto 00639-2017 ha establecido que el derecho al trabajo a favor de terceros no se ve afectado con una medida de cierre no es válida, ya que el trabajador sigue conservando sus derechos laborales frente a una medida de cierre del negocio.

Esta es una de las diversas razones por las que se puede afirmar que la sanción de cierre de negocios no es la mejor, la más eficaz ni la más proporcional de acuerdo con la falta del obligado tributario. Razón por la cual se puede afirmar que dicha legislación debería ser modificada, buscar otras opciones para sancionar al obligado tributario ante tal infracción.

Principio de renta producto y conservación de la fuente

En palabras de Adriana Dalia se puede definir renta como: *“económicamente se puede definir renta como el conjunto de bienes y servicios producidos en un determinado período de tiempo, o lo que es su equivalente, la suma de las remuneraciones de todos los factores de producción que dan origen a esos bienes y servicios.”*

Como renta producto se entiende a aquellos ingresos o beneficios provenientes de fuentes productoras o factores de producción, como lo son los servicios, los bienes o el capital. Teoría renta producto corresponde a una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Las operaciones con terceros, sin importar que estos provengan de una fuente durable, se caracteriza por la combinación de trabajo y capital, con el fin de obtener utilidades.

El artículo 2 de la Ley 7092 o Ley de Impuesto Sobre la Renta establece la definición de los factores de producción. El mismo dice: “Independientemente de la nacionalidad, del

domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país.”

Resulta necesario hacer referencia a la Ley 9635, la cual crea una cédula fiscal concreta sobre ganancias de capital. Uno de los nuevos gravámenes que pretende crear dicha ley es el de las ganancias de capital. Se entenderá como la diferencia de valor entre el precio, pagado o por pagar de la enajenación a cualquier título de bienes del contribuyente contrastado con el valor en libros de dicho bien, según contabilidad.

Puede haber situaciones en las que, si el contribuyente carece de registro contable, el impuesto recaiga sobre la valoración de enajenación en su valor bruto, gravándose capacidades contributivas no pretendidas en la propuesta de la norma, pero que surgen de no reconocer que una reforma como la propuesta, requiere una norma de previo acompañamiento.

La teoría de la fuente o renta producto establece que renta es toda la riqueza que, deducidos los gastos, en un intervalo dado de tiempo separa el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de las cosas poseídas o actividades realizadas por él: tierras, casas, empresas, profesiones, empleos, préstamos, etc. Bajo esta teoría se determina que la renta es un producto, el cual debe ser periódico y provenir de una fuente durable en el tiempo y ser susceptible de generar ingresos periódicos.

Renta en función del incremento patrimonial se puede entender como la renta es la riqueza que en un intervalo dado de tiempo se incorpora, deducidos los gastos, a la economía del contribuyente, en adición al capital poseído por él mismo al principio de ese mismo

intervalo de tiempo. Es decir, en este caso, la renta se obtiene por comparación de los valores del patrimonio del contribuyente al comienzo y al fin del período, y es la suma de dicha diferencia de patrimonios más el consumo del contribuyente en cuestión. La renta sería, pues, la suma de este incremento neto de patrimonio más el consumo neto del contribuyente en el período correspondiente.

Teoría del balance o rédito-ingreso: Considera como renta todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecimiento de capital, o un aumento de riqueza disponible para gastos en consumo. Para esta teoría, la diferencia existente entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio económico fiscal, más los consumos del período, manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a formarla.

Por conservación o permanencia de la fuente productora se entiende que este requisito significa que una vez que se obtiene el rédito, la fuente productora sigue perteneciendo al contribuyente. Debe ser el rendimiento de una fuente durable o permanente. Para que exista ganancia gravada no se debe extinguir la fuente con la obtención del rédito.

Efectos económicos, lógica de cesación de actividades vs Ingreso económico

Al hacer alusión a los efectos económicos de la sanción de cierre de negocios, se refiere a los efectos económicos que tiene que afrontar el obligado tributario. Como bien se sabe, al cerrar el negocio no se puede seguir con la actividad de comercio, producción, lo cual afecta directamente a las ganancias del obligado tributario.

La no generación de ingresos engloba, para el obligado tributario, una serie de problemas que va más allá de un simple castigo o sanción por las infracciones tributarias cometidas. Al no tener liquidez no se le puede pagar el salario a los trabajadores, tema del

cual anteriormente se analizó, además los proveedores del obligado tributario, los acreedores que el mismo tenga se verán afectados.

En una economía de mercado, el cierre de un negocio puede provocar un efecto contagio que afecta de forma negativa al resto de empresas con las que aquel tenía relación, ya que pierden un cliente o proveedor, lo que afecta al consumo en general: un número limitado de negocios afectados, al igual que un número limitado de fallidos en los créditos, tanto comerciales como financieros, puede ser absorbido por el conjunto de la economía, sin que esto tenga efectos significativos. Por el contrario, el aumento del cierre de negocios afecta de forma directa al sistema económico, porque se puede producir un efecto dominó en la destrucción de la actividad económica.

La sanción no toma en cuenta la capacidad económica del infractor como criterio de graduación de la pena, lo cual puede conllevar muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias de estos son desiguales. De modo que para un negocio pequeño con un único establecimiento, el cierre por cinco días puede tener una significancia muy grande, al punto de llevarlo a la quiebra, tomando en cuenta que durante dicho tiempo tiene que asumir el pago del local, cargas laborales y sociales, entre otros.

Esto podría conllevar al irrespeto del principio de no confiscatoriedad, ya que, en ciertos casos, podría llegarse a anular la propiedad como tal y el ejercicio del comercio. En este sentido, parece fundamental la introducción de criterios de graduación en la sanción de cierre, con límites mínimos y máximos bien delimitado, y con la garantía del control judicial posterior.

Sin embargo, no solamente son necesarios criterios de graduación de la pena que atiendan a los principios de equidad, sino que deben utilizarse otras medidas como los criterios de oportunidad, el principio de insignificancia y eximición de la sanción. El principio de oportunidad se presenta como una alternativa ante la gran cantidad de causas en trámite y la imposibilidad de atenderlas con prontitud.

No se debe confundir el criterio de oportunidad con respecto a la facultad de eximición que se da a la Administración cuando, a su juicio, la infracción carece de trascendencia porque no lesiona o pone en peligro el bien jurídico tutelado, ya que en estos casos, la causa se tramita hasta el momento de la resolución, en la cual el juez administrativo motivará las razones para la eximición. Mientras que el principio de oportunidad supone la no tramitación del proceso por la escasa gravedad de la infracción.

Según la fuente generadora de la riqueza o la teoría del flujo se puede afirmar que la sanción en estudio quebranta la fuente generadora de la riqueza del comerciante. Sin embargo, no se puede dejar la infracción tributaria simplemente sin ser sancionada, ya que el bien jurídico tutelado, como se ha dicho en varias ocasiones en el trabajo, es el patrimonio de la Hacienda Pública, se está faltando al deber de cumplir con el aporte a las arcas del Estado.

El diseño lógico del ISR o Impuesto Sobre la Renta se le aplica directamente a los ingresos, una parte de las ganancias obtenidas es entregada a la Administración Tributaria. Aplica para personas físicas y jurídicas que residan en el territorio del país. El Sistema Tributario pretende mantener sin daños o alteraciones la fuente generadora de riqueza, sin embargo se podría afirmar que el cierre de los negocios resulta contrario a esa ideología normativa.

Por otro lado, como se mencionó en párrafos anteriores, el cierre del negocio le produce al obligado tributario una privación en la generación de ingresos para el pago a tiempo de cargas fiscales, salario a los empleados, alquiler del local, pagos a los proveedores del negocio. Lo cual evidencia que aunque el sistema desee mantener la fuente generadora de riqueza sin daños o alteraciones, con el cierre del negocio las finanzas del obligado tributario se ven modificadas.

Se debe recalcar que dicha situación no afecta únicamente a la situación financiera del obligado tributario, como daño colateral se tiene que el mismo Fisco deja de percibir tributos por el Impuesto de Venta Agregado (IVA), ya que al no haber ventas por un periodo de 5 días al momento de reportar al Fisco las ventas y cancelar el monto correspondiente ha decaído, caso contrario a que esos 5 días de sanción el negocio hubiese trabajado con normalidad.

Análisis de proporcionalidad según el bien jurídico tutelado

Gran parte de la doctrina afirma, que el bien jurídico tutelado, es la función de verificación y fiscalización del organismo fiscal en relación con los contribuyentes y demás responsables a fin de percibir los tributos correspondientes. Es decir, se adhiere al criterio de la función del tributo.

Sobre el tema de la proporcionalidad de la sanción y su análisis, la Sala Constitucional ha emanado criterio en el voto N° 10701 - 2003 y establece que:

“VI.- Proporcionalidad y razonabilidad. Se reclama en la acción que el cierre de negocios derogado carece de los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad

que debe tener toda norma, especialmente tratándose de derecho sancionador. Concretamente indican que en algunos casos, las sanciones previstas para las infracciones -que se suponen menos graves- resultaban mayores que las de las contravenciones e ilícitos tributarios -las que se suponen más graves-, así como que la legislación derogada en su artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permitía a los infractores de ilícitos penales, subsanar el incumplimiento antes de sufrir la pena, posibilidad, que no se permitía en el caso de la sanción administrativa de cierre de negocios, generando, a su juicio, un problema de igualdad. Con la reforma introducida en la Ley 7900 citada, se readecua el sistema de ilícitos tributarios en general y se deroga el artículo 81 citado, de tal forma que desaparece el motivo de la impugnación. Por otro lado, parte importante de los argumentos de proporcionalidad alegados para la legislación derogada, se centraban en el hecho de que la sanción de quince días no tenía criterios de graduación, es decir era fija e igual para todos, lo que no permitía tomar en cuenta circunstancias como el grado de dolo o culpa, la reincidencia, el cumplimiento voluntario y la capacidad económica del sujeto. No cabe duda que un sistema de graduación, que permita tomar en cuenta estas y otras circunstancias, es mucho más conveniente, pero el punto está en sí un sistema de sanción fija, es por ese sólo hecho, contrario a la Constitución. Se cita como argumento para sustentar la inconstitucionalidad de la sanción fija, la sentencia 05944-98 en la que se anuló el artículo 79 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecía una sanción fija de 6 salarios base. Sobre este punto, es importante aclarar que la sanción se anuló principalmente por estimarse confiscatoria, pero no por el

hecho de ser fija como se interpreta, sino en la medida que resultaba excesiva en su cuantía, causando efectos confiscatorios para algunos de los contribuyentes. (...)”

Sala Constitucional defiende la teoría que se debe readecuar la sanción por el ilícito tributario cometido, no es proporcional ilícito con la pena y, a su vez, remonta a la ya dictada inconstitucionalidad de la sanción fija. Por sanción fija se puede entender que es aquella que es genérica para todas las infracciones sin importar su gravedad, cuantía o reincidencia. Cada caso en concreto debería tener un análisis específico y una sanción que sea proporcional con la infracción cometida.

En la sanción de cierre de negocios contenida en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se sancionan tanto incumplimientos formales como materiales. Así, las causales que sancionan los incumplimientos formales: la no presentación de declaraciones a la Administración Tributaria y la reincidencia en la no emisión de facturas o comprobantes autorizados, o no entrega de los mismos al cliente en el acto de compra, ventas o prestación del servicio, tutelan, sin ninguna duda, las facultades de verificación y fiscalización de la Administración.

Mientras que la causal de no entrega a la Administración de las sumas retenidas, percibidas o cobradas, cuando se trate del impuesto general sobre las ventas y selectivo de consumo, protegen el Erario Público, ya que se sanciona directamente el incumplimiento de la obligación tributaria principal.

En este sentido, la sanción de cierre de negocios del ordenamiento tributario costarricense tutela tanto las facultades de verificación y fiscalización como el patrimonio

del Estado, según la causal de que se trate. Esto quiere decir que lesiona varios bienes jurídicos.

De manera que se coincide con el criterio emanado de la Sala Constitucional en el voto N° 10701 - 2003, el cual señala:

“IV-. Bien Jurídico Tutelado. La satisfacción de intereses comunes en una sociedad, requiere de una Administración Pública eficaz, y esa eficacia depende en gran medida de su poder, otorgado en parte, para proteger la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos que la sociedad estima como fundamentales. Es la potestad sancionadora el instrumento a través del cual se busca proteger estos intereses. 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. Ese análisis debe hacerse dependiendo de si la causal regulada busca la tutela de un deber formal o material. Así por ejemplo, en la causal primera del artículo 20, con la no emisión de factura o comprobante debidamente autorizado o su no entrega al cliente en los supuestos regulados, claramente se protegen como bienes jurídicos, las potestades de fiscalización y verificación, de ahí que en la legislación anterior, el entregar a la administración el tributo no servía para eximir la lesión consumada. En síntesis, resulta válido y justificado el uso del poder punitivo del Estado, por medio de la sanción administrativa de cierre de negocio, en la medida que busca proteger bienes jurídicos de relevancia constitucional y trascendencia social. Determinada la justificación de utilizar el derecho sancionador en esta materia, corresponde en los considerandos restantes, analizar si el legislador respetó los parámetros constitucionales, especialmente los de tipicidad, razonabilidad y proporcionalidad en la regulación de esa potestad.(...)”

Definir cuál es el bien jurídico tutelado en cada caso es muy importante, ya que, como se ha dicho, el bien jurídico tutelado servirá para determinar la antijuridicidad de una conducta. Al respecto ha indicado el Tribunal Contencioso Administrativo sección sexta en su sentencia 3214-2010 dice que:

“(...) es necesario ponderar los criterios de insignificancia del incumplimiento y trascendencia de lesión al bien jurídico tutelado, para discriminar los supuestos en que el comportamiento sea formalmente típico pero no exista gravedad suficiente para lesionar el bien jurídico, de aquellos en que si existe una lesión que amerite ser sancionada. En esta dinámica, ha de abordarse el examen de antijuridicidad material a fin de establecer transgresión o afectación real al bien

jurídico tutelado. No se trata de una aplicación automática de la sanción ni encuadramiento de la acción u omisión en la tipología legal. Por el contrario, la norma que crea la infracción y establece la sanción en análisis, permite que la Administración Tributaria, pueda ponderar si amerita ser impuesta, sin detrimento, claro está del interés público, que en última instancia debe tutelarse.”

En el caso de aquellas causales cuyo bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, será necesario que la acción u omisión realmente ponga en peligro o lesione la recaudación del tributo. Mientras que cuando se trata de causales que tutelan deberes formales deberá hacerse un análisis más complejo, ya que dichos deberes no representan un fin en sí mismo, sino que existen en función de la obligación tributaria principal.

Así, se ha dicho que las causales que sancionan deberes formales protegen las facultades de verificación y fiscalización del Fisco con el fin de que este pueda acceder a la información que le permita determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes. En palabras de Álvarez Echagüe, *“lo que se resguarda en este caso, es uno de los primeros momentos en que se pone en práctica la actividad financiera, esto es, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, que constituye un elemento indispensable para determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material.”*

En este sentido, indica el jurista argentino Edwards:

“Lo tutelado por la ley fiscal son las funciones de fiscalización y verificación del organismo de aplicación, 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 del sistema económico.”

La doctrina nacional en palabras de Carazo Gallardo indica:

“En síntesis, 1) la equidad tributaria o igualdad ante las cargas públicas como bien jurídico genérico de rango constitucional, es tutelado y protegido a diversos niveles por varias normas que a su vez, tutelan bienes jurídico específicos, entre las cuales se deriva el cierre de negocios como un instrumento concreto para su protección. Las potestades de verificación y fiscalización de la administración tributaria no se tutelan pues, porque sean importantes en sí mismas, sino en función de la tutela de otros bienes jurídicos de mayor importancia ético-social. En consecuencia, los deberes formales no deben analizarse sino en función de los fines materiales o sociales que buscan proteger; 2) no obstante, el incumplimiento del deber formal en la medida que tutela un bien jurídico específico, como la potestad de verificación y fiscalización, requiere para que se configure la violación, que efectivamente se ponga en peligro ese bien tutelado, y no el bien genérico que motiva su creación. No cualquier omisión formal tipificará la infracción, sino que será necesario que ese bien jurídico sea atacado, que la actividad fiscalizadora del organismo fiscal se vea afectada por dicha conducta omisiva. No basta pues con que aparentemente se den y perfeccionen los requisitos típicos exigidos por la norma, sino que se requiere además, la afectación del bien jurídico tutelado.”

Entonces, es importante 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 del ente fiscal, es decir, que el incumplimiento de la formalidad ponga efectivamente en peligro el bien jurídico tutelado.

A este punto resulta obvia la adscripción de esta investigación al segundo criterio. Es decir, que no basta con que se dé el mero cumplimiento, en razón de que se estaría frente a una sanción automática. Esto implica que resulta inaceptable aplicar la sanción de cierre de negocios en supuestos de peligro abstracto, o sea, aquellos punibles por su sola comisión, sin que se genere un peligro medible que afecte el bien que se protege.

Habría que determinar si la infracción en un caso, por ejemplo, de reiteración en la no emisión de facturas o comprobantes autorizados, afecta directamente el bien jurídico tutelado, cual es la facultad de verificación y fiscalización. Es decir, que la actividad fiscalizadora se vea realmente afectada por dicha conducta omisiva, o bien, si con dicho incumplimiento se dejó de pagar algún impuesto.

Continuando con la causal del artículo 86 del CNPT de omisión en la presentación de declaraciones dentro del plazo requerido por la Administración, también debe analizarse si efectivamente la simple omisión puede generar la aplicación del cierre. La respuesta es negativa, ya que debe valorarse el daño o el peligro concreto en que se ha puesto el bien jurídico. En este caso, nuevamente se tutelan las facultades de fiscalización y verificación del Fisco, por lo que, por ejemplo, el que un contribuyente se atrase en la presentación de su declaración algunos días luego de que es requerido por la Administración, no podría considerarse una conducta de tal gravedad que amerite la sanción

de cierre de negocios, con todos los daños y perjuicios que trae consigo para el contribuyente.

Acorde con la proporcionalidad que se está alegando y protegiendo a lo largo de este trabajo cabe mencionar que se debe tomar en cuenta los días de retraso de la presentación de las declaraciones, no es lo mismo que se atrase 1 día la declaración a que se dé un atraso de 6 meses, por lo cual estos extremos deben ser objetos de análisis y ponderación por el juzgador. De igual manera se debe dar una valoración de la reincidencia en la omisión del infractor, si ya el mismo es un reincidente asiduo o una reincidencia aislada.

Si es el caso de retenciones de dineros de terceros que no fueron trasladadas al Fisco el análisis debe ser aún más meticuloso, ya que no solo se afecta al Fisco, se afecta también a los terceros que han depositado sus tributos a lo orden del agente de traslación y el mismo no lo ha trasladado al Fisco, se puede afirmar que dicha valoración constituye en una agravante al momento de sancionar.

La norma señala que la sanción se produce por no trasladar sumas que hubieren sido retenidas o repercutidas, por lo cual se debe diferenciar entre las figuras de recaudación antes mencionadas, en el caso de las primeras si se dio la retención de los montos, no se afecta al retenido, sino al retenedor. Ya que el dinero ya estaba en su posesión y el retenedor asume la responsabilidad de traslación, no se debe afectar al adquirente de servicios.

En el supuesto de determinar si existen o no exenciones, la norma debe habilitar la posibilidad de que se den exenciones ante estas infracciones y se le deja la responsabilidad de ponderar al juzgador y con base en la misma decidir la sanción. Se debe tener en cuenta que declarar una exención corresponde a libertad que goza una persona para eximirse de una

obligación, hablando meramente el materia tributaria, las obligaciones en otros tribunales no desaparecen.

Otro punto de análisis que debería instaurarse es con la nueva modalidad de la facturación electrónica, ya que como se mencionó a lo largo del trabajo, esto supone que la factura no siempre es emitida y entregada al cliente al momento exacto en el que se realiza la compra venta, por lo tanto siguiendo esta nueva modalidad, el juzgador debe analizar todo el contexto de la falta de la emisión de la factura por parte del comerciante.

Anteriormente se hizo alusión a la facturación electrónica como nuevo método de facturación y se ha establecido que la Administración Tributaria debe realizar un nuevo análisis y regulación completa de acuerdo con este nuevo sistema de facturación. Resulta interesante pensar que la Administración Tributaria debe analizar si la sanción supondría acreditar la no remisión de la factura.

Si se logra acreditar que pese al envío por parte del obligado tributario, el destinatario no recibió la factura, ¿se podría considerar como una causal eximente? Al obligado tributario le bastaría con acreditar la remisión de la factura al correo electrónico que el comprador le ha suministrado para recibir la factura electrónica. La misma podría no llegarle al comprador por diversas razones; una falla en el servidor del internet, un error al digitar la dirección de correo electrónico, que el mismo servidor de correo electrónico la envíe a la carpeta de “spam”.

Estos son algunos de los supuestos que la Administración Tributaria debe analizar, establecer nuevos lineamientos y sentar nuevas bases de juzgamiento ante esta nueva

metodología de facturación. Analizar las posibles causales eximentes y posibles acreditaciones por parte del obligado tributario.

Estos supuestos son algunos de los parámetros de análisis que se podrían aplicar por los juzgadores, estos exámenes o ponderaciones suponen una adecuación entre medios y fines, es decir se toman en cuenta situaciones o circunstancias concretas que van a servir como medios de moderación y parámetros de análisis para realizar un juzgamiento más preciso y adaptado a cada caso concreto.

Al final, la Administración está obteniendo la información necesaria, diferente sería el caso en que aún notificado el inicio del procedimiento de cierre, el contribuyente no haya presentado su declaración. En esta misma línea, la omisión en la presentación de la declaración que no arroja saldo a pagar no causa el mismo daño que aquella que sí arroja un saldo.

Cabe resaltar que no es suficiente el solo hecho que se presente la declaración en cualquier momento. Si ya el proceso sancionatorio ha iniciado y se presenta la declaración o se pagan los fondos omitidos, no debería darse por finalizado el proceso sancionatorio. La norma busca sancionar un incumplimiento en un momento específico, si la sanción se elimina por declarar o pagar, cuando esta ha sido la causa del trámite, no tendría sentido lógico la aplicación de la infracción. En el supuesto que durante el proceso sancionatorio se declare o se pague lo adeudado se debería aplicar una reducción de la pena o sanción, prevista en el artículo 88 CNPT.

Tampoco tiene la misma gravedad la conducta omisiva de un contribuyente cuya declaración genera un impuesto que pagar, que la conducta de aquel contribuyente que

omite la presentación después de haber sido requerido y no tiene impuesto que pagar. Como se vio antes, esto genera cierto grado de desproporcionalidad y desigualdad en la aplicación de la sanción de cierre de negocios.

Es por este tipo de situaciones que en legislaciones como la Argentina se ha contemplado un sistema de graduación de la pena de clausura, estableciéndose un extremo menor de tres días y uno máximo de diez días, lo que faculta al juez administrativo para reducir a su mínimo legal o dejar sin efecto la sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. De esta manera se ha intentado dotar a la normativa de un real sentido sancionador, dejando exentos aquellos actos u omisiones que, si bien calzan típicamente dentro de los supuestos de la infracción, no poseen entidad suficiente como para afectar el bien jurídico protegido, y por lo tanto, para ser sancionados. Sin embargo, en el caso del ordenamiento tributario costarricense no existe un sistema de graduación de la pena de clausura de negocios.

Lo anterior responde a una posibilidad de modificar la normativa actual y dejar consignado una graduación de la pena, la creación de bandas que correspondan al mínimo y máximo de días que podría cerrarse el negocio. Para lo cual el juzgador debe valorar y ponderar atenuantes y eximentes y a partir de ahí de establecer la sanción correspondiente. Como bien se ha analizado a lo largo de este trabajo, la sanción de cierre del negocio responde ante la reincidencia de la infracción por ley anterior, por lo que se podría decir que modular la sanción ya prevista permite además consignar como un agravante la reincidencia del incumplimiento.

La Sala Constitucional y la doctrina mayoritaria admiten la necesidad de realizar un análisis de antijuridicidad material y culpabilidad como presupuesto para aplicar la

sanción de cierre de negocios, como ya se ha indicado anteriormente. El Tribunal Contencioso Administrativo también había admitido esta obligación como presupuesto para aplicar la sanción de cierre de negocios en la sentencia dictada de forma oral:

“El análisis de esta norma entonces, en cuanto señala que la administración tributaria queda facultada para ordenar el cierre por un plazo de cinco días naturales, presupone una facultad que por lo tanto, es de un contenido discrecional. Este aspecto de facultad para valorar el caso solo tiene lógica a ese nivel de expresión normativa, si se entiende que integra la posibilidad de la administración tributaria de valorar las variables que convergen en un caso concreto para establecer si efectivamente convergen todas las situaciones que permitan generar ese efecto sancionatorio. El mandato establece, a modo de ejemplo, un criterio valorativo de reincidencia que debe ser tomado en cuenta por la administración tributaria de cara a establecer la pertinencia o no de aplicar la sanción en caso que se acredite el incumplimiento. Así, por ejemplo, lo ha fijado la Sala Constitucional en el voto 8191 -2000, citado por ambas partes como parte de sus alegatos de derecho y de defensa en este caso. En este sentido, el mandato permite valorar en cada supuesto específico la pertinencia o no de aplicar la sanción de cierre de negocios, siempre que se haya configurado el supuesto factico que permite ese efecto jurídico. La aplicación de los principios generales del derecho punitivo, o del ius puniendi, como aquí se ha establecido, en materia administrativa exige un examen y un análisis por parte de las administraciones publicas de los elementos estructurales de la infracción, para determinar la pertinencia de la sanción, verbigracia la tipicidad y la

antijuridicidad. En este sentido, estima este tribunal, es imperativo que la Administración Tributaria, en el ejercicio de esas facultades, valore los criterios de insignificancia del incumplimiento, o bien, la trascendencia de la lesión al bien jurídico tutelado. Esto es determinante para establecer cuando el comportamiento sea formalmente típico, pero no exista una gravedad suficiente que dentro de ese marco de razonabilidad y proporcionalidad constituya, o pueda llegar a constituir, una lesión al bien jurídico tutelado. Este deber de abordar el examen de antijuridicidad no debe encajarse en un esquema eminentemente formal, debe abordar el aspecto o la manifestación, o bien la dimensión si así se quiere, material de esa antijuridicidad. Es en razón del bien jurídico tutelado como epicentro de la consideración de estas valoraciones, que debe establecerse si, efectivamente, se trastorna o se pone en riesgo ese bien jurídico tutelado a nivel material. No se trata por tanto, y se desprende de ese artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de una aplicación automática de la sanción, y un encuadramiento de acción u omisión en la tipología legal. Supone, por tanto, la medición de la relevancia del incumplimiento y la posible afectación al bien jurídico tutelado pero, además, según lo ha establecido la Sala Constitucional en el voto ya mencionado 8191-2000, la posible implicación que ese efecto vaya a tener en la esfera jurídica de terceros a raíz de la imposición de la sanción en materia de cierre de negocios. Aquí se ha establecido con claridad, y así lo ha indicado la Sala Constitucional en el voto recién referido, el bien jurídico tutelado no es otro que las potestades de verificación y fiscalización de Administración Tributaria, por lo que el examen de la lesión de ese bien jurídico tutelado debe hacerse en ese contexto.”

El voto 00639-2017 de Sala Constitucional se ha analizado a lo largo de este trabajo en diversas ocasiones, sin embargo se debe recalcar que el mismo es de los votos más vinculantes y que analizan los extremos de la sanción en estudio, por lo cual se le debe dar la importancia del caso. En el mismo Sala Constitucional establece la inconstitucionalidad de la jurisprudencia reiterada de la Sala Primera que establece que debe aplicarse la sanción de cierre de negocios sin más análisis y sin utilizar criterios de ponderación y circunstancias atenuantes.

Con respecto a este apartado del trabajo nos interesa la posición de Sala Constitucional con respecto a la proporcionalidad y razonabilidad establecida en el voto que se está analizando. Específicamente los juzgadores han establecido que un sistema de graduación, en el que se pueda tomar en cuenta todas las circunstancias alegadas, es más conveniente que como está el proceso establecido actualmente.

Si bien es cierto la Ley 7900 disminuyó la sanción de 15 a 5 días el problema no es la rigidez, sino en una combinación entre el monto o duración de la sanción y su relación con la importancia del bien jurídico tutelado.

Tribunal Contencioso Administrativa sección sexta en su resolución N° 00095-2018 establece que:

“En la hipótesis específica del cierre de negocio, ciertamente ha de mesurarse casuísticamente si la intensidad de la infracción que se endilga al sujeto pasivo permite, dentro del marco de razonabilidad y proporcionalidad del caso concreto, aplicar la sanción fija del cierre de negocio por cinco días naturales. Es dentro de ese primer paso que debe realizarse el ejercicio

valorativo. Es decir, es dentro del análisis de las circunstancias que permitan determinar la pertinencia del cierre en el caso concreto que se presenta la posibilidad del ejercicio discrecional, no así en la imposición de la sanción - cuando se ha optado por aplicarla-, pues en ese acto, el efecto que impone la ley es reglado, ya que solo puede aplicarse la sanción que expresamente ha fijado el legislador. Más simple, tal discrecionalidad no opera en el acto que aplica, como paso final, la sanción, pues en ese instante, el efecto ha de ser solamente uno, el cierre o no del negocio, sin que pueda graduarse un cierre por un plazo inferior o superior al dispuesto por el mencionado artículo 86 del Código de referencia.”

En la misma resolución el Tribunal establece que es necesario ponderar los criterios de insignificancia del incumplimiento y trascendencia de lesión al bien jurídico tutelado. Debe darse un abordaje del análisis de la norma. Se colige la redacción y comprensión objetiva de la norma, la misma exige la valoración de aspectos de razonabilidad y proporcionalidad en la conducta, mediante la ponderación en el caso concreto de la intensidad de la afectación del bien jurídico tutelado, así como de la magnitud y trascendencia de la conducta que se estima irregular.

Si bien es cierto, existe el deber de medir los aspectos de razonabilidad y proporcionalidad, se debe dar como un paso previo para poder determinar si se aplica o no la sanción que ya tiene prefijada el ordenamiento jurídico para cada supuesto de hecho regulado. El tema en cuestión es que si se opta por aplicar la sanción, no existe una norma habilitante que faculte imponer sanciones diversas a las que en cada caso establece la norma

aplicable. Tampoco existe una norma que faculte al juzgador a medir o establecer la sanción mediante un sistema de bandas o un mínimo y máximo de días posibles.

El mismo tribunal en el fallo N° 3214-2010 sobre el tema en cuestión señaló: *"La discrecionalidad no está en la sanción a aplicar, como bien explica la representante estatal, sino sobre la ponderación de las condiciones que permitan valorar la posibilidad de ordenar o no el cierre en cada caso concreto. Ciertamente la Administración Tributaria no puede cuestionar los términos de efecto impuesto por ley (el cierre de negocios por cinco días), pero sí debe ponderar en cada caso, porque se lo permite la normativa, la aplicabilidad del efecto sancionatorio externo. Más simple, la norma permite valorar en cada caso la pertinencia o no del cierre de negocios según se haya configurado el presupuesto fáctico que permite ese efecto jurídico y la conducta sea materialmente antijurídica."*

Tribunal Contencioso Administrativo ha tenido distintos lineamientos de pensamiento, depende de cada juzgador y su teoría así será la sentencia. En votos más recientes como el 00095-2018 se evidencia ese cambio, ya que en jurisprudencia analizada a lo largo de este trabajo se evidencia que el lineamiento actual es que sí debe existir un análisis a profundidad y dependiendo de cada caso concreto así debe ser la sanción, basándose en el principio de proporcionalidad.

El curso de este trabajo es de fácil adscripción a los nuevos lineamientos tanto de Sala Constitucional en el fallo 00639-2017 en cuanto a la inconstitucionalidad de una sanción fija y la necesidad de valorar la infracción, agravantes o eximentes para sancionar y del Tribunal Contencioso Administrativo sección sexta que sostiene la necesidad de valorar y ponderar cada caso en concreto y no aplicar la sanción de manera genérica a todos los que hayan

incurrido en la infracción tributaria causal del cierre del negocio, a modo de ejemplo se tienen los fallos 00095-2018 y 00167-2012.

Propuestas alternas

Resulta de suma importancia después del análisis de jurisprudencia, doctrina, distintos principios relativos a la sanción de cierre de negocios establecida en el artículo 86 CNPT establecer una serie de propuestas relativas a un posible cambio en la normativa analizada.

Como se ha dejado claro a lo largo de este trabajo, la redacción de la norma no es la ideal, ya que se está ante una disyuntiva entre causales cuya aplicación del cierre del negocio es facultativa y una causal cuya aplicación es imperativa. Por lo tanto, como primera propuesta se establece que se dé una unificación en cuanto al carácter facultativo o imperativo de la sanción con el solo hecho de la redacción de la norma sancionatoria.

Se ha establecido que dicha sanción en estudio carece de un análisis de antijuridicidad material y de proporcionalidad en el proceso sancionatorio. Razón por la cual se considera prudente que los juzgadores posean la facultad de realizar la valoración y ponderación de atenuantes o eximentes para decidir una sanción más precisa a cada caso concreto.

Para que los juzgadores puedan realizar dicha valoración se debe empezar por modificar la redacción de la norma, además de incluir una graduación de las penas o instaurar bandas que correspondan al mínimo y máximo de la sanción, para que al momento de decidir los juzgadores puedan atemperar el caso y decidir cuál sanción es la conveniente según la gravedad de la infracción tributaria.

Se realizará un análisis de cada causal descrita en el artículo 86 CNPT y se describirá la propuesta o modificación que se ha contemplado como correcta según el desarrollo de este trabajo de investigación.

Con respecto a la primera causal que el Código describe como la reincidencia en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de compraventa o prestación del servicio. En primera instancia se debe contemplar la nueva modalidad de la factura electrónica y que en la actualidad no todas las facturas son entregadas inmediatamente a los clientes. Por lo tanto, se debe modificar la regulación de este supuesto. A su vez, se considera prudente que se brinde un intervalo de tiempo para que el juzgador realizando una valoración de la infracción con sus atenuantes y eximentes decida la sanción correspondiente.

Se puede contemplar como otra propuesta alterna que no se castigue con el cierre del negocio, sino que se le faculte al juzgador a interponer una sanción monetaria dependiendo de la gravedad de la infracción tributaria. Actualmente por la no emisión de facturas o comprobantes se le sanciona al infractor con la suma de un salario base a la fecha de emitir sentencia sancionatoria, sin embargo este monto es muy bajo.

Actualmente en los procesos laborales se puede castigar con hasta 23 salarios base al infractor o condenado, contemplando que el bien jurídico tutelado de las infracciones tributarias es el patrimonio, las arcas del Estado se considera que la suma de un salario base como infracción es muy baja. Por lo tanto, dentro de las modificaciones por hacer se considera pertinente que al juzgador se le faculte con la posibilidad de escoger si amerita el cierre del negocio y aunado a eso, se le castiga al infractor con un monto dinerario que supere

el monto de un salario base, que la sanción dineraria sea acorde con el monto dejado de reportarle al Fisco.

Dentro de dicha valoración y ponderación de atenuantes y eximentes se debería tomar en cuenta cuánto tiempo lleva el sujeto activo sin emitir la facturación correspondiente, los montos dejados de facturar y si la reincidencia es una situación habitual del sujeto activo. A su vez, en cada reincidencia en la que incurra se debería ir subiendo el tope de la sanción.

La segunda causal que se describe el Código corresponde a la persistencia en la omisión en la presentación de declaraciones. Únicamente se configura la causal cuando el infractor ha sido requerido por la Administración Tributaria y esta persiste en el incumplimiento. El Derecho Sancionador es un derecho garantista, en el cual se realiza el debido proceso desde el momento de la acusación o investigación hasta el momento de sancionar al infractor.

Por esto, cuando ya es una acción reiterada del sujeto pasivo se deben tomar medidas más gravosas o fuertes, ya que ha quedado en claro que el infractor con las sanciones antes puestas o los plazos brindados para que se cumpla con la falta no ha corregido la falta al deber de cumplir con los deberes tributarios. Por lo tanto, el juzgador debe tener la facultad de ponderar y valorar la conducta omisiva del obligado tributario.

Se debe tomar en cuenta qué tan frecuente es la reincidencia, cuántos periodos ha omitido presentar la declaración correspondiente, sin olvidar que el bien jurídico tutelado en juego son las arcas del Estado, por lo cual la no emisión de declaraciones puede conllevar a una evasión y causar un detrimento en el patrimonio del Estado.

Así mismo, el juzgador debe valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, si fue por falta al deber de cuidado que no presenta las declaraciones o si en definitiva el obligado tributario realiza esta omisión de manera intencional, contrariando a una actuación de buena fe. Esto constituye atenuantes y eximentes que el juzgador debe valorar y ponderar para sancionar de la manera más acorde.

Al igual que con la causal anterior se le debe brindar al juzgador un sistema de bandas donde pueda elegir una sanción más acorde, que el mismo la proponga. Una variable que el juzgador podría realizar es el de obligar al infractor a llevar un control más meticuloso con respecto a las declaraciones, que presente las mismas cada mes, cada dos meses o como lo considere conveniente, aunado a una sanción monetaria. La misma norma tiene que ser la que faculte y le dé potestades al juzgador de elegir la sanción más adecuada.

Con respecto a la última causal, la persistencia en no ingresar las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, tratándose de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo, ha sido bastante discutida en Tribunales, ya que la redacción de la norma dispone la sanción como imperativa, caso contrario de las dos causales anteriores las cuales en su redacción la sanción resulta facultativa.

Por lo tanto, como se mencionó anteriormente se debe dar una unificación en las sanciones de las tres causales descritas en el CNPT, se debe modificar la redacción del párrafo tercero y convertirlo en una sanción facultativa, en la que el juzgador pueda elegir la sanción correspondiente y no que sea impuesta de manera genérica para todos los casos.

En este punto se reitera la importancia de la posibilidad y casi obligación de que el juzgador realice una valoración y ponderación de las atenuantes y eximentes de cada caso en concreto. Con el fin de sancionar respetando el principio de proporcionalidad y de personalidad de la pena, que con una sanción genérica se está violentando, al no poder adecuar la sanción con la infracción, sino la infracción con la sanción.

Al igual que como se ha justificado con las causales anteriores, se está poniendo en riesgo el bien jurídico tutelado del patrimonio del Estado, se ponen en riesgo las arcas del Estado, razón por la cual más allá de simplemente sancionar se debe procurar que el infractor no vuelva a incumplir con sus obligaciones tributarias. Por lo cual una graduación entre infracción y sanción resulta de suma importancia.

De igual manera, para esta causal se le debe facultar al juzgador de sancionar al infractor según corresponda por la gravedad de la infracción cometida. Se le debe brindar la posibilidad al juzgador de establecer una sanción económica que vaya de acuerdo con los montos retenidos y dejados de pagar por el obligado tributario.

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

Enfoque de la investigación

Para el presente estudio la metodología propuesta es de enfoque cualitativo. Los autores Blasco y Pérez (2007:25), señalan que la investigación cualitativa estudia la realidad en su contexto natural y cómo sucede, sacando e interpretando fenómenos de acuerdo con las personas implicadas. Utiliza variedad de instrumentos para recoger información como las entrevistas, imágenes, observaciones, historias de vida, en los que se describen las rutinas y las situaciones problemáticas, así como los significados en la vida de los participantes.

Por otra parte, Taylor y Bogdan (1987), citados por Blasco y Pérez (2007:25-27) al referirse a la metodología cualitativa como un modo de encarar el mundo empírico, señalan que en su más amplio sentido es la investigación que produce datos descriptivos: las palabras de las personas, habladas o escritas y la conducta observable.

Alcance de la investigación

El presente trabajo de investigación es de tipo explicativo en conjunto con exploratorio, ya que con la información obtenida se llegará a una conclusión propia haciendo referencia a la identificación de las tendencias entendidas como los enfoques, los diseños metodológicos, las líneas de investigación, las temáticas de interés y los instrumentos utilizados para la investigación presente.

Sampieri define el alcance exploratorio de la siguiente manera: “cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Es decir, cuando la revisión de la literatura reveló que únicamente hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio, o bien, si deseamos indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas. Tal sería el caso de investigadores que pretendieran analizar fenómenos desconocidos o novedosos como: una enfermedad de recién aparición, un catástrofe, etc., estos estudios son como realizar un viaje a un sitio desconocido, del cual no hemos visto ningún documental ni leído algún libro.”

Siguiendo bajo los lineamientos de Sampieri, define el alcance explicativo como: “Van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos o del establecimiento de relaciones entre conceptos; están dirigidos a responder a las causas de los eventos físicos o sociales, se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se da éste, o por qué dos o más variables están relacionadas.

Las investigaciones explicativas son más estructuradas que las demás clases de estudios y de hecho implican los propósitos de ellas (exploración, descripción y correlación), además de que proporcionan un sentido de entendimiento del fenómeno a que hacen referencia.”

Muestra de la investigación

Se utilizará la técnica de muestreo por criterio ya que se tomarán en cuenta solamente a los individuos que creen que podrían proporcionar información valiosa y que contribuyan de manera positiva con este proyecto. Para la presente investigación se entrevistarán profesionales en Derecho que conozcan sobre Derecho Tributario.

Diseño de la investigación

El diseño elegido para este trabajo de investigación es el de investigación/acción. Esto se da cuando una problemática de una comunidad necesita resolverse y se pretende lograr un cambio.

Esto concuerda con el tema en cuestión, ya que se analiza si es desproporcional o no la sanción de cierre de negocios, lo cual es una problemática que afecta a la comunidad de los comerciantes y dueños de negocios. Si se concluye que es desproporcional dicha sanción se busca plantear un posible cambio en pro de la comunidad de comerciantes y dueños de negocios.

Unidades de Análisis

Con respecto a las unidades de análisis del presente trabajo de investigación, se establece que estas derivan de los objetivos específicos planteados al inicio del trabajo y que son el paso inicial para comenzar trazar el desarrollo del tema por medio de la pregunta de investigación, también conocida dentro de la estructura de este proyecto como el problema.

Retomando los objetivos específicos mencionados anteriormente en el presente trabajo tenemos tres:

- Identificar el sistema de Infracciones Administrativas en materia tributaria.
- Determinar elementos materiales y subjetivos de la sanción de cierre de negocios.
- Detallar la jurisprudencia Administrativa y Judicial dictada por Sala Constitucional y Tribunal Contencioso Administrativo pertinente al tema.

Primera unidad de análisis.

De acuerdo con el primer objetivo específico planteado se deriva como punto por analizar:

Sistema de Infracciones Administrativas en materia tributaria. Su normativa, aplicación, causales y sanciones, específicamente las que se están estudiando en esta investigación.

Segunda Unidad de Análisis

De acuerdo con el segundo objetivo específico planteado se deriva como punto por analizar:

Cierre de negocios. Específicamente el artículo 86 del CNPT, el cual establece las causales de cierre de negocios. Ligado con el siguiente punto, se analiza la aplicación y juzgamiento que se le da en Tribunales a la sanción de cierre de negocios.

Tercera Unidad de Análisis

De acuerdo con el segundo objetivo específico planteado se deriva como punto por analizar:

Criterio Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta. Se analizan distintas sentencias dictadas por el Tribunal con respecto al artículo 86 del CNPT, además se deben incluir algunos votos emitidos por la Sala Constitucional, los cuales son vinculantes para el tema investigado, que se relacionan directamente con los lineamientos del Tribunal Contencioso Administrativo, sección VI.

Procedimiento de recolección de datos

Instrumento de la investigación

Para la presente investigación se va a utilizar el instrumento de entrevistas. La cual es una de las técnicas más utilizadas en las investigaciones. Se da mediante una persona quien es el entrevistador le solicita a otra persona que le brinde información, esta sería el entrevistado.

La entrevista puede ser uno de los instrumentos más valiosos para obtener información, se puede definir como el arte de escuchar y captar información. (Munch, Lourdes 1988, p. 61), esta habilidad requiere de capacitación, pues no cualquier persona puede ser un buen entrevistador.

En este trabajo de investigación se van a realizar entrevistas estructuradas o dirigidas. Se van a realizar con un cuestionario y con una cédula que se debe llenar a medida que se desarrolla. Las respuestas se transcriben tal y como las proporciona el entrevistado, por lo tanto, las preguntas siempre se plantean en el mismo orden.

Método de análisis

El método de análisis que se va a utilizar en este trabajo de investigación es el método de factorización. El cual establece que a partir de los objetivos específicos se derivan las unidades de análisis. Siguiendo el lineamiento de esas unidades de análisis nacen las preguntas de los instrumentos de investigación.

Posteriormente se realicen las preguntas, la información suministrada por los entrevistados se va a clasificar por categorías de análisis. Cada unidad posee su grupo de categorías, las mismas deben ser analizadas y descritas. Como siguiente paso se interpretan los datos suministrados. Todo este proceso tiene como fin de darle respuesta a la pregunta de investigación.

En el presente trabajo las unidades de análisis corresponden al sistema de infracciones tributarias, la sanción de cierre de negocios y por último el análisis de los criterios emitidos por Sala Constitucional y Tribunal Contencioso Administrativo. A partir de estas unidades de análisis se desprenden las preguntas que se les van a realizar a los entrevistados para posteriormente analizar los datos y llegar a la respuesta a la pregunta de investigación, ¿es desproporcional la sanción tributaria de cierre de negocios en Costa Rica?

Capítulo IV

Análisis de resultados

El fin de este apartado de la presente investigación es el poder tener la visión de los jueces de la República con respecto al tema de análisis. Al recopilar la opinión de los mismos se pueden evidenciar las dos posiciones que existen con respecto a la sanción de cierre de negocios, las cuales más adelante se van a exponer.

Al realizar las entrevistas a los jueces se quiere respaldar, contradecir y analizar a mayor profundidad la interrogante que ha surgido a lo largo de esta investigación: ¿es proporcional la sanción de cierre de negocios? Al ser una investigación de corte cualitativo, con un extenso desarrollo en cuanto a las unidades de análisis se ha optado que la forma idónea para desarrollar la entrevista es a profundidad, con preguntas abiertas para los jueces, donde los mismos puedan exponer su posición en cuanto al tema en análisis.

Para llevar un orden y una mayor facilidad de comprensión para el lector a continuación se van a exponer las preguntas que les fueron realizadas a dos jueces del Tribunal Contencioso Administrativo, los cuales en diversas ocasiones han dictado sentencias con respecto al tema en análisis en esta investigación.

1- ¿Está usted de acuerdo con la aplicación del sistema de infracciones y sanciones administrativas en el campo tributario?

R/ El juez 1 dice que sí está de acuerdo, porque es una norma muy específica, no solo en cuanto a las infracciones sino las sanciones, hechos y omisiones muy especiales de la materia. Según su criterio el haberlas separado de la Ley General fue lo mejor. Está de acuerdo por la especialización que se le da al tema.

La juez 2 establece que debe existir un sistema de aplicación de infracciones y sanciones en el campo tributario, se debe dar una especialización de la materia.

- 2- ¿Realizaría alguna modificación en el sistema de infracciones y sanciones administrativas en el campo tributario?

R/ El juez 1 menciona el artículo 84 CNPT, le parece de las infracciones más fuertes, el no llevar los libros contables, eso le permite al obligado tributario a hacerlo mediante base presunta después y no es lo mismo, no se asegura veracidad y es de las sanciones más bajas con solo un salario base. No está de acuerdo con la referencia a la Ley General de la Administración Pública, hubiera establecido el procedimiento en el mismo CNPT.

Comenta que Tribunal Contencioso Administrativo ha recibido demandas que se dirigen contra aspectos propios del CNPT tratando de encontrarle errores. Menciona la Resolución N° 00035 – 2018 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V en la que el actor se va contra el párrafo 3 del artículo 86 CNPT, relacionado con el impuesto sobre ventas y el selectivo de consumo, alegaban que solo en esos dos supuestos aplicaba el cierre de negocios. Se cuestionaba la situación de qué sucedía con los negocios dentro del Estadio, ya que había sodas. La norma tiene un vacío legal, ya que no regula esta situación de negocios dentro del negocio sancionado con el cierre.

Ahora se da mucho el consorcio y alquileres de locales comerciales, ahora bien, si se cierra el edificio por incumplimiento del consorcio, afecta a los subarrendantes. Al darse un cierre de estos, deberían valorarse estas situaciones.

La juez 2 establece que la mayor modificación que realizaría es que las sanciones sean multas, de carácter pecuniario, no sanción de cierre de negocios.

- 3- ¿Considera usted que la sanción de cierre de negocios es proporcional con las causales expuestas en el artículo 86 CNPT?

R/ El juez 1 opina que todo conllevaría al cierre de negocios, porque tratándose del medio de subsistencia del Estado, al tratarse de los ingresos del Estado toda infracción debería llevar

la advertencia del cierre del negocio, para que se cumpla. Sino, los obligados no le dan la importancia del caso.

A como está regulado no está para todos los casos la sanción y desde ese punto de vista es más medible, en todos los casos debería estar por lo menos la amenaza del cierre de negocios. Así se da el efecto que es el que se persigue, no que se lleve a cabo un proceso tan largo que se pueden dar prescripciones sino ante una amenaza de cierre de negocios que pone en riesgo las ganancias de los contribuyentes, los mismos escojan a arreglar las infracciones. Se remonta a una antigua normativa en materia laboral en la que se cerraba el negocio por dejar de pagar los salarios. El juez ordenaba el cierre y el patrono procedía al pago inmediato del salario, sin embargo, esa norma fue derogada por contemplarse muy dura.

Sí es una sanción muy fuerte, pero son los ingresos del Estado los que se ven afectados, sin embargo los procesos actualmente se alargan mucho y no están exentos de prescripciones, dilaciones para que al final se arregle con un pago, por lo tanto extendería más la sanción, no solo 5 días.

La juez 2 estima que la problemática no es la proporcionalidad como tal, sino la problemática recae en qué tan proporcional es, para que se de un detrimento en la renta gravable. Si se castiga con 5 días, no se va a producir renta gravable, además debe sacar de su capacidad económica para pagar salarios a los empleados y demás responsabilidades que tenga. Y eso al final se traduce a que se declare menos dinero al Fisco y el Fisco no va a ganar dinero.

4- ¿Cuál es su posición ante la pervivencia de la relación laboral con los empleados ante el cierre del negocio?

R/ El juez 1 dice que la suspensión de la relación laboral está regulada en el 73 Código de Trabajo, sin responsabilidad para patrono o trabajador.

El cierre de negocios podría ser una causal más de la suspensión, no prevista en el Código de Trabajo, sino fuera de el. Sería una implicación del cierre, es un tipo de suspensión de la relación laboral sin responsabilidad para el trabajador, ya que el trabajador no es el

responsable de pagar o no pagar o de cometer una infracción tributaria. El responsable es el patrono, por lo tanto le toca a él asumir la responsabilidad.

La responsabilidad es del patrono que tiene trabajadores a su cargo, esto significa que debe mantener sus responsabilidades como patrono y seguir pagando salarios y demás cargas sociales. No hay suspensión del contrato laboral, y si la hubiere es una suspensión con todas las responsabilidades de pago de salarios.

La norma es muy atinada en el tanto que establece que el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como las demás cargas sociales, ya que al dejar de percibir ingresos el patrono contribuyente podría alegar que al no percibir ingresos no puede pagar.

La juez 2 establece que la norma es muy clara en cuanto a este tema, plantea que el patrono tiene que hacerle frente a las obligaciones. Hace hincapié en que no es una causal de suspensión de contrato de trabajo, y el patrono debe sacar de su dinero para pagarle a los trabajadores el salario correspondiente.

5- ¿Considera usted que exista una alternativa como sanción ante las infracciones?

R/ El juez 1 indica que con las que se encuentran en la norma es suficiente, y pensadas exclusivamente en materia tributaria, ya que golpean al contribuyente en la fuente generadora de ingresos. Incluso, aumentaría algunas.

Se usa el parámetro de los salarios base, por lo cual aumentaría el monto, ya que se habla de 1 a 3 salarios base. En materia laboral, se habla incluso de hasta 23 salarios base en infracciones de trabajo. Al estar en juego los ingresos del Estado se debe castigar más arduamente

En materia laboral se llegó hasta 23 salarios base, porque se está afectando a una familia. En materia tributaria y fiscal se afecta a los ingresos de Estado, los fondos públicos, es uno de los mayores medios de ingreso del Estado, por lo tanto se debe aumentar el parámetro de los salarios base que se pueden imponer que se paguen.

La falta de una sanción más severa genera que muchos contribuyentes no tomen con la seriedad del caso la sanción y se presta para que prefieran pagar 1 o 2 salarios base anualmente como sanción que mantener a un profesional en contabilidad fijo en la empresa que les lleve en orden los libros contables. Ya que con un solo pago de 1 a 2 salarios base paga la omisión de no tener un contador permanentemente.

La juez 2 estima que la mejor sanción son las multas, las pecuniarias. Sin embargo, se debe tener cuidado con la ponderación del porcentaje o la suma de la multa. Debe ser proporcional con el daño al bien jurídico tutelado y el faltante a la Hacienda Pública.

- 6- Contencioso ha establecido que deberá valorarse en cada caso concreto, si existió o no causa eximente o atenuante para emitir la orden de cierre local como sanción. . ¿Está usted de acuerdo con ese lineamiento?

R/ El juez 1 establece que es un lineamiento muy protector. Administrativamente hablando el régimen sancionatorio es un régimen que se debe atender con ciertas limitaciones y más que eso, con el respeto de los derechos del investigado, la situación es que se le brinda una garantía de protección del investigado. Por lo tanto con las atenuantes o eximentes del caso se le brinda esa garantía. Es una posición garantista en una materia que es sancionatoria, donde siempre se le respetan los derechos mínimos a la persona investigada, ya sea penal, laboral, sancionatorio tributario.

La norma no establece “véase esto” la norma no garantiza esos derechos al investigado. Se habla de un sistema de bandas, para que no sea una única sanción, por protección al investigado.

La juez 2 opina que no debería de haber sanciones fijas ni de aplicación automática, sino que se debe ponderar y hacer un análisis de antijuridicidad de la actuación. Sin embargo, remonta a la opinión de Sala Constitucional en donde establecen que en asuntos de patentes sí se puede aplicar una sanción fija y automática, aunque las municipalidades no hagan el análisis de antijuridicidad material de cada caso.

7- Por otro lado, Sala Constitucional ha establecido que una sanción fija es inconstitucional. Se fundamentan en que la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda ponderar la gravedad de la falta y así tenga posibilidad de graduar la pena resulta inconstitucional. ¿Está usted de acuerdo con ese lineamiento?

R/ El juez 1 cree que se debe buscar la necesidad que se establezcan bandas para poder sancionar, atemperar el caso, establecer un mínimo y un máximo, una interpretación conforme. Que la Sala misma sea quien establezca las bandas de mínimo y máximo.

La juez 2 establece que es la línea del Contencioso Administrativo, donde se tiene que verificar eximentes a la hora de realizar el examen de antijuridicidad material y de reprochabilidad se tiene que verificar la posibilidad de que haya algún eximente de responsabilidad o atenuante que pueda disminuir el efecto gravoso del cierre.

Se puede concluir que al enfrentar ambas entrevistas se está ante dos lineamientos distintos, el primero está a favor de la sanción de cierre de negocios y el segundo está totalmente en contra. Si bien es cierto, ambos lineamientos tienen un fin común, el sancionar al infractor, sus mecanismos para lograrlo son opuestos.

El juez 1 es muy tajante en el sentido que al tratarse de los fondos de la Hacienda Pública y las arcas del Estado se debe castigar con mayor dureza tanto monetaria como en tiempo de cierre del negocio, establece que el aumentaría el lapso de 5 días de cierre, esto con el fin de que el obligado tributario tome con la seriedad del caso la infracción y así evitar que se siga infringiendo la norma.

Por otro lado, la juez 2 establece que la sanción aunque resulta ejemplarizante para el obligado tributario, no solo afecta al patrono, sus efectos trascienden más allá de solo mantener el negocio cerrado. Se afecta a los consumidores y al mismo Fisco, al disminuirse la renta gravable que se debe reportar de manera continua al mismo.

Al analizar los datos obtenidos de las entrevistas con los profesionales en la materia se puede concluir que ambos están de acuerdo en que la materia tributaria requiere una

especialización a la hora de ser regulada y sancionada, ya que se está afectando a las arcas del Estado.

Ambos concuerdan en que sí debería existir un sistema de bandas o gradualidad en las sanciones, la norma debe ser modificada y establecer los límites a la sanción. Sin embargo, al realizar la pregunta correspondiente al cierre de negocios se evidencia la diferencia de lineamientos de los que apoyan el cierre y los que no. El juez 1 establece que sí debe cerrarse el negocio para que el obligado tributario tome en serio la sanción. Por otro lado, la juez 2 establece que la sanción no es la idónea.

La juez 2 establece que al cerrarse el negocio el obligado tributario se ve doblemente afectado, ya que deberá sacar de su patrimonio personal para hacerle frente a los pagos de salarios de los trabajadores, y demás cargas sociales que tenga el negocio, además los terceros se ven afectados por la falta del servicio que se brinda o productos que distribuyan. Fue de gran importancia el supuesto que la juez 2 expone en el que se refiere a que el miso Fisco se ve afectado por este cierre, ya que al no generar ingresos no se va a tener la misma capacidad de retención del porcentaje de la renta gravable.

Para responder la pregunta inicial de si será o no proporcional la sanción de cierre de negocios se tomaron en cuenta los argumentos de ambos jueces y se puede llegar a la conclusión que si bien es cierto, se trata de las arcas del Estado y el fondo público y no se puede dejar pasar por alto las infracciones, no es conveniente ni cumple con un rol de idoneidad el cierre del negocio, ya que 5 días con el negocio cerrado y sin posibilidad de comerciar solo causa detrimento en el patrimonio del obligado tributario y a su vez, al Fisco.

Capítulo V

Conclusiones

Como resultado de esta investigación, se puede afirmar, que las potestades fiscalizadoras y sancionatorias del sistema de infracciones administrativas en materia tributaria, deben ser especializadas, ya que está en juego el fondo público y las arcas del Estado. Se debe proteger al Estado, para ejercer su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares, ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

Posterior al análisis de jurisprudencia, doctrina y la entrevista con los jueces, se llega a una pregunta fundamental, la que sirve como punto cúlmine de esta investigación: ¿qué tan idónea es la sanción de cierre de negocios para el fin tributario del Fisco?

El cierre de un negocio resulta ser una sanción ejemplarizante para el obligado tributario, ya que se le está suprimiendo su medio para generar ingresos; sin embargo los alcances del mismo trascienden a terceros. Como primer daño colateral, se puede afirmar, que los clientes habituales se ven afectados. Para ejemplarizar, se puede tomar el caso en el que se cierre un hospital, por cinco días, por alguna infracción cometida. ¿Qué se hace en ese caso? No se pueden sacar los pacientes graves, los que tengan cirugías programadas, se le debe prohibir la entrada a los doctores. Esto no solamente está afectando al infractor, sino también a los terceros que no son responsables por la falta cometida.

El fin del Derecho Tributario, es el gravar la capacidad económica de los contribuyentes: los cuales mediante los impuestos sufragar el gasto público con el fin del

bien común. Ahora bien, al permanecer un negocio cerrado por cinco días, se puede afirmar, que sus declaraciones de ingresos se van a ver disminuidas. A menor cantidad de venta o ingresos, menor el reporte que se le hace a la Hacienda Pública. Dicho esto, se puede afirmar, que un segundo daño colateral de la sanción del cierre de negocios es la Hacienda Pública. Al darse un detrimento en su capacidad de recaudación se traduce en menos presupuesto para sufragar necesidades del gasto público.

Por ende, se puede responder a la interrogante antes mencionada. que según la finalidad tributaria, la sanción de cierre de negocios no es la más idónea, ya que afecta a terceros y más importante aún, a la Hacienda Pública. Se deben buscar sanciones alternas a las infracciones tipificadas en el artículo 86 del CNPT. Con la investigación realizada, se puede decir, que probablemente la mejor sanción en materia tributaria, son las multas pecuniarias.

En el supuesto de la propuesta, de eliminar el cierre de los negocios y cambiar la sanción a multas pecuniarias, se toma ese lineamiento basándose en que, para el obligado tributario, el hecho de sacar dinero de su patrimonio personal para pagar una infracción, puede llegar a ser más difícil, que cerrar el negocio por 5 días. En ambos supuestos, pierde dinero; sin embargo, al eliminar el cierre, va a seguir produciendo renta gravable, que es lo que al Fisco le interesa.

La otra razón por la que se cree, que es más idónea una sanción pecuniaria de pagar una multa, es por lo ya mencionado anteriormente, seguir el fin del Fisco y del Derecho Tributario, el gravar la capacidad económica de los contribuyentes. Al eliminar el cierre del negocio y cambiar la sanción a una multa pecuniaria se le asegura al Fisco, el recuperar un

porcentaje de los tributos dejados de percibir por esas infracciones y además, sigue recibiendo su parte de la renta gravable del contribuyente.

Por lo tanto, se puede afirmar, que la multa pecuniaria es beneficiosa no sólo para el obligado tributario, sino también para el Fisco. Los intereses de ambas partes se cumplen y ninguno de los dos deja de percibir, renta gravable en esos cinco días, que se pierde según la normativa actual.

Se ha hecho referencia, en diversas partes de este trabajo de investigación, en la importancia y la necesidad de darse una valoración en cada caso concreto, si existió o no, causa eximente o atenuante, para emitir la sanción idónea y proporcional de acuerdo con la infracción cometida en cada caso concreto.

Se debe abordar el examen de antijuridicidad material, a fin de establecer la trasgresión o afectación, al bien jurídico tutelado en la norma sancionatoria. La antijuridicidad corresponde a la afectación o puesta en peligro del bien jurídico tutelado. El hecho se opone a los intereses sociales, o es nocivo para la sociedad, es decir, trasgrede una norma jurídica positiva. En la sanción en estudio, se ha establecido, que el bien jurídico tutelado, consiste en las potestades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Se puede afirmar, que una la sanción pretende que el infractor evite la reiteración del comportamiento ajeno al Derecho. Por una valoración en cuanto al costo-beneficio de establecer una sanción de multa pecuniaria el infractor quiera evitar reincidir en infracciones tributarias, ya que el pago de multas le genera una distorsión financiera, en donde deberá

sacar de su propio dinero para hacerle frente a la multa impuesta por la Administración Tributaria.

Para finalizar, la posición que se toma después de realizar la investigación pertinente, corresponde a que sí debe darse una valoración y ponderación por parte de los juzgadores, para establecer la sanción pecuniaria idónea según el caso concreto, con base en las bandas que la norma en su modificación, les establezca, tomando en cuenta las eximentes y atenuantes, que se pueden presentar y además que la sanción del cierre de negocio debería derogarse; ya que resulta perjudicial tanto para el Fisco como para el contribuyente.

La normativa como se encuentra establecida en la actualidad, debe modificarse en diversos sentidos. Se debe tomar en cuenta la facturación digital instaurada recientemente, se deben unificar las sanciones en el tanto, que por cada causal la sanción sea facultativa, no imperativa. Se le debe permitir al juzgador, que emita sentencia según su mejor criterio dentro de la facultad de valoración y el sistema de bandas, que le permita establecer el monto adecuado y no un monto automático por todas las infracciones cometidas.

Recomendaciones

Se reitera la importancia y la necesidad real, de que los juzgadores encargados de dictar sentencia y condenar al obligado tributario, posean la facultad de realizar una valoración y ponderación de la antijuridicidad material del hecho. Así como también facultarlos a analizar si han existido eximentes o atenuantes en la comisión de la infracción tributaria. Esto con el fin de dar una sanción acorde con cada caso concreto.

Un tema de especial importancia y relevancia corresponde a la facturación electrónica. Si bien se sabe, el Derecho es una ciencia social en constante evolución de manera proporcional y de la mano con la evolución de las nuevas tecnologías. Por lo tanto, los legisladores deben contemplar esta nueva modalidad y cambiar la redacción de la norma.

En razón de lo anterior, se propone la derogación de los artículos 86 y 87 del CNPT y se dé una modificación en los artículos 79, 80 y 85 ejusdem. A continuación se va a redactar la modificación propuesta para los artículos antes mencionados.

“Artículo 79.- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias.

Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.

Se multará con una multa equivalente a de uno a dos salario base a todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, reincidan en la no presentación de la declaración requerida.”

“Artículo 80.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria , mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, o el procedimiento establecido en los artículos 37 a 41 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y en ningún caso superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código.

Se sancionará con una multa de uno a dos salarios base cuando se reincida en la morosidad de pago de las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

“Artículo 85.- No emisión de facturas

Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 92.

Se sancionará con una multa de tres salarios base al establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. En el caso de las facturas digitales, se debe emitir en un plazo no mayor a 24 horas de realizada la compra.

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

Como se pudo evidenciar, se considera pertinente, que la sanción del cierre de negocio, debe desaparecer por completo, ya que no debería existir una pena o sanción

fija y automática para ningún delito o infracción, sin importar la materia de Derecho que se estudie.

Se debe dar un análisis integral y detallado de cada caso en concreto y así sancionar de la manera más idónea y adecuada. De esta manera se garantiza una sanción personalizada y conforme a la infracción cometida.

Se le estaría facultando al juez a ponderar según la causalidad y el monto dejado de percibir por el Fisco, por lo tanto se le abre un puerto para que, el mismo sea el que establezca el monto que el obligado tributario debe pagar como multa.

De esta forma, se podría afirmar que el Ente recaudador obtendría su fin último, que es recaudar los tributos para la consecución de los fines previstos constitucionalmente, que como se menciona en el apartado de las conclusiones del presente trabajo, el fin del Derecho Tributario es: recaudar las rentas gravables y gravar la capacidad económica de los obligados tributarios.

Guía de preguntas

Primera Unidad de Análisis. Sistema de Infracciones Administrativas

- 1- ¿Está usted de acuerdo con la aplicación del sistema de infracciones y sanciones administrativas en el campo tributario?
- 2- ¿Realizaría alguna modificación en el sistema de infracciones y sanciones administrativas en el campo tributario?

Segunda Unidad de Análisis. Cierre de Negocios

- 3- ¿Considera usted que la sanción de cierre de negocios es proporcional con las causales expuestas en el artículo 86 CNPT?
- 4- ¿Cuál es su posición ante la pervivencia de la relación laboral con los empleados ante el cierre del negocio?
- 5- ¿Considera usted que exista una alternativa como sanción ante las infracciones?

Tercera Unidad de Análisis. Criterio Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta

- 6- Contencioso ha establecido que deberá valorarse en cada caso concreto, si existió o no causa eximente o atenuante para emitir la orden de cierre local como sanción.
. ¿Está usted de acuerdo con ese lineamiento?
- 7- Por otro lado, Sala Constitucional ha establecido que una sanción fija es inconstitucional. Se fundamentan en que la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda ponderar la gravedad de la falta y así tenga posibilidad de graduar la pena resulta inconstitucional. ¿Está usted de acuerdo con ese lineamiento?

Capítulo VI

Anexos

PROYECTO DE LEY

REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 79, 80 Y 85 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARA SANCIONAR LAS REINCIDENCIAS DE LA CONDUCTA ILÍCITA DESCRITA.

DEROGACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 86 Y 87 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS CONCERNIENTE AL CIERRE DE NEGOCIOS.

FABIOLA SALAZAR AGUILERA

PROYECTO DE LEY

REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 79, 80 Y 85 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARA SANCIONAR LAS REINCIDENCIAS DE LA CONDUCTA ILÍCITA DESCRITA.

DEROGACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 86 Y 87 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS CONCERNIENTE AL CIERRE DE NEGOCIOS.

La presente iniciativa tiene como objetivo el derogar el artículo que regula la sanción de cierre de negocios dentro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y a su vez, modificar la sanción propuesta para las causales del cierre de negocios.

Esta modificación se pretende realizar mediante una reforma de los artículos 79, 80 y 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de que se elimine el supuesto de cierre de negocio y se cambie por una multa.

Al respecto, se debe destacar que dichas recomendaciones han sido motivadas por la necesidad de proteger el fin del Derecho Tributario, el cual es el recaudar las rentas gravables, gravar la capacidad económica de los obligados tributarios.

Dicho todo lo anterior, se somete a conocimiento y aprobación de las señoras diputadas y señores diputados de la Asamblea Legislativa el presente proyecto de ley.

PROYECTO DE LEY

REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 79, 80 Y 85 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARA SANCIONAR LAS REINCIDENCIAS DE LA CONDUCTA ILÍCITA DESCRITA.

DEROGACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 86 Y 87 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS CONCERNIENTE AL CIERRE DE NEGOCIOS.

Artículo 1.- Se derogan los artículos 86 y 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 2.- Se modifican los artículos 79, 80 y 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; los textos son los siguientes:

“Artículo 79.- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias.

Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.

Se multará con una multa equivalente a uno a dos salarios base a todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, reincidan en la no presentación de la declaración requerida.”

“Artículo 80.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria , mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, o el procedimiento establecido en los artículos 37 a 41 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y en ningún caso superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código.

Se sancionará con una multa equivalente a uno a dos salarios base cuando se reincida en la morosidad de pago de las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.”

“Artículo 85.- No emisión de facturas

Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes debidamente autorizados

por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 92.

Se sancionará con una multa de tres salarios base al establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. En el caso de las facturas digitales, se debe emitir en un plazo no mayor a 24 horas de realizada la compra.

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

Referencias Bibliográficas

Libros y documentos varios:

- Álvarez Echagüe, J. M. (2002). *La clausura en materia tributaria*. . Buenos Aires.
- Carazo Gallardo, A. y. (1999). El cierre de negocios el ordenamiento jurídico costarricense. San José: Investigaciones Jurídicas.
- Durán, G. (1997). El ilícito triutario en Costa Rica. *I Jornada sobre fiscalidad de países centroamericanos*. Madrid: Fundación Hispanoamericana de Estudios Fiscales .
- Edwards, C. (1994). *La Pena de Clausura Tributaria*. Buenos Aires: Astrea.
- Guardia Sasso, A. A. (1980). Comentarios sobre la obligación tributaria sus infracciones y sanciones. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 137-138.
- Guevara Leandro, M., & Echeverría Vargas, R. (2016). La Consulta Tributaria: análisis jurídico a la luz de la reforma al Código de noras y procedimientos tributarios introducida mediane la ley número 9069. *Tesis para optar por el grado de Liceciatura en Derecho*. Ciudad Universitaria "Rodrigo Facio", San José, Universidad de Costa Rica.
- Gutman, R. y. (1997). Las clausuras impositivas: régimen y procedimientos aplicables. Buenos Aires.
- Heim, D., & Bodelón González, E. (s.f.). *Derecho, género e igualdad. Cambios en la estructuras jurídicas androcéntricas Volumen II*. Barcelona: Grupo Antígona y "Dones y Drets".
- Horejsh, R. (2007). *"Death, taxes and procurement"*. New England.
- Illanes, L. (1980). *El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América. Volúmenes I y II*. Washington: Organización de Estados Americanos.
- Illanes, L. (1983). *El Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias y la Administración*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Muñoz Baños, C. (1996). *Infracciones Tributarias y delitos contra la hacienda pública*. Madrid, España: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Peña Garbin, J. M. (1997). *Selección de Contribuyentes y Planes de Fiscalización. Diagnóstico y Recomendaciones. Proyecto de Modernización de la Administración Tributaria*. San José.
- Romero Chacón, M., & Vázquez Rojas, K. (2003). Sistema Tributario Costarricense: Necesidad de la Creación de la Dirección Nacional de Tributos como base para la eficiente recaudación de impuestos. *Tesis de Grado para optar por el Título de Licenciada en Derecho, pág 39*. Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica.
- Ross Bravo, J. (1994). *"Factores de Éxito para la Administración del Sistema Tributario": (Tema I. Las Facultades Legales para la Administración del Sistema Tributario y la*

Condicionante de la Cultura Tributaria del Medio en que Actúa). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Sandberg, B. (2010). *“Der Weg in den Bankrott”*. Hamburgo.
- Vega Herrera, Y. (1997). Las Sanciones Tributarias. *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, 86-87.
- Vicarioli, V. G. (2014). Construcción democrática de una cultura tributaria. *Revista Jurídica IUS Doctrina, No.10, 2014, 238 - 256* . Obtenido de Revista Jurídica IUS Doctrina, No.10, 2014, 238 - 256.
- Villalobos Quirós, E. (1992). Derecho Tributario 1era edición, pág 67. San José: Universidad Estatal a Distancia.

Leyes y resoluciones:

- 02-006389-0007-CO, N° 08861 - 2002 (Sala Constitucional 11 de Setiembre de 2002).
- 03-006301-0007-CO, 10701 (Sala Constitucional 24 de Setiembre de 2003).
- 09-001798-1027-CA, 3214-2010 (Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta 27 de Agosto de 2010).
- 11-005104-1027-CA, 113 (Tribunal Contencioso Administrativo sección VII 9 de Setiembre de 2013).
- 15-006280-0007-CO, 00639 (Sala Constitucional 18 de Enero de 2017).
- 15-007712-1027-CA, 00095-2018 (Tribunal Contencioso Administrativo, sección sexta 27 de Agosto de 2018).
- 309-2009 (Tribunal Contencioso Administrativo 27 de Febrero de 2009).
- 11-005105-1027-CA, Sentencia 113 (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION SEXTA Nueve de Setiembre de 2013).
- 006150-1027, Sentencia 15 de las catorce horas con cuarenta minutos. Expediente: 11-006150-1027 (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION SEXTA 11 de enero de 2013).
- 001379-1027-CA, Sentencia 430 de las quince horas con treinta y cinco minutos Expediente: 11-001379-1027-CA (SALA PRIMERA DE LA CORTE DE JUSTICIA 9 de abril de 2013).
- 11-002475-1027-CA, Sentencia 50 de las quince horas. Expediente: 11-002475-1027-CA (TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION SEXTA 22 de marzo de 2015).
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios
- Código de Trabajo

- Constitución Política
- Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas
- Ley del Impuesto Sobre la Renta

Fuentes electrónicas:

- Alberto Barreix, J. R. (Junio de 2016). *Breve historia de la transparencia tributaria* . Obtenido de <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7670/Breve-historia-de-la-transparencia-tributaria.pdf?sequence=1>
- Becerra Suárez, O. (18 de Febrero de 2012). *El principio de Proporcionalidad*. Obtenido de Blog de Orlando Becerra Suárez:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/orlandobecerra/2012/02/18/el-principio-de-proporcionalidad/>
- Centro de Información Jurídica en Línea . (s.f.). Sanciones e infracciones tributarias.
- Dalia, A. (17 de Marzo de 2013). *Regimen Tributario* . Obtenido de <http://draadrianadalia.blogspot.com/2013/03/unidad-iii-impuesto-las-ganancias.html>
- Valdivia Batista, A. E. (2010). *"El Sistema Tributario" Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Obtenido de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/aevb2.htm>