



EXP: 02-000490-0163-CA

RES: 000215-S1-F-2008

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las ocho horas treinta minutos del veinticinco de marzo de dos mil ocho.

Proceso ordinario de lesividad establecido en el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Segundo Circuito Judicial, por el **ESTADO**, representado por su procuradora adjunta, María del Rocío Solano Raabe, divorciada, abogada, vecina de San José; contra **M. S. PRECISIÓN SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su presidente y secretario con facultades de apoderados generalísimos sin límites de suma, respectivamente, Mario Segura Guzmán y Luz Mary Lobo Serrano, ambos de calidades no indicadas. Las personas físicas son mayores de edad.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, el Estado estableció demanda ordinaria de lesividad, cuya cuantía se fijó como inestimable, a fin de que en sentencia se declare: **"...LA NULIDAD DE LA SENTENCIA N° (sic) 57-2002-P, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a las 11:30 horas del 3 de mayo del 2001. Pido, igualmente se condene a la demandada al pago de ambas costas de este proceso."**

2.- El demandado contestó conforme a folios 48 a 54 y opuso las excepciones de falta

de derecho y falta de interés actual.

3.- La Jueza Ileana Isabel Sánchez Navarro, en sentencia no. 489-2005 de las 13 horas 30 minutos del 31 de mayo de 2005, resolvió: *"Se acoge la excepción de falta de derecho y se declara sin lugar la demanda ordinaria de lesividad del Estado en contra de M. S. Precisión Sociedad Anónima. Se rechaza la excepción de falta de interés actual. Se condena al estado (sic) al pago de ambas costas de esta acción."*

4.- El ente estatal apeló y el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, integrado por los Jueces José Paulino Hernández, Silvia C. Fernández B. y Lorena Ma. Montes de Oca Monge, en sentencia no. 34-07 de las 16 horas del 8 de agosto de 2007, dispuso: *"Se confirma la resolución venida en alzada."*

5.- La Procuradora Adjunta, formula recurso de casación por razones de fondo. Alega violación de los artículos 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

6.- En los procedimientos ante la Sala se han observado las prescripciones de ley. Interviene en la decisión de este asunto el Magistrado Suplente José Rodolfo León Díaz.

Redacta el Magistrado Rivas Loáiciga

CONSIDERANDO

I.- El primero de marzo del 2001, el Área de Control y Cumplimiento de la Administración Tributaria mediante oficio no. 1941000134114 requirió a M. S. Precisión S.A., presentar en un plazo de 10 días hábiles las declaraciones del Impuesto General sobre las Ventas, correspondientes a los períodos de abril, mayo y diciembre de 1999. Le advirtió de las consecuencias punitivas que traería desatender lo solicitado, conforme al

artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde se tipifica la infracción administrativa con la sanción de cierre por cinco días naturales. El 19 de abril del 2001, se hizo el traslado de cargos no. ACC-256-2001 para el cierre del negocio. Posteriormente, se constató que las declaraciones de los meses de mayo y diciembre de 1999, habían sido presentadas de manera extemporánea el 26 de julio de 1999 y 21 de febrero del 2000, respectivamente, antes de ser intimada. El 10 de setiembre del 2001 se le notificó a la contribuyente el acto no. SA-01-0412-1, en que se ordenaba el cierre. El Tribunal Fiscal Administrativo conoció la apelación de la obligada, y mediante resolución no. 57-2002 de 11 horas con 30 minutos del 14 de febrero del 2002, la acogió. En consecuencia, revocó el acto impugnado y la sanción impuesta. Para ello, se basó en que el incumplimiento era de solo tres días de abril, pues la empresa inició operaciones el 28 de ese mes y porque sustentado en principios de razonabilidad no existía mérito para imponerla. En acto número 555-2002 de las 10 horas con 15 minutos del 3 de mayo del 2002, el entonces titular de esa cartera declaró lesivo a los intereses fiscales y económicos del Estado el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo y ordenó comunicarlo a la Procuraduría General de la República a fin de que incoara la demanda correspondiente. El 21 de mayo del 2001, la representante estatal formuló el correspondiente proceso ordinario de lesividad en contra de M. S. Precisión S. A. Pretende se declare la nulidad del acto del Tribunal Fiscal Administrativo no. 57-2002-P de las 11 horas con 30 minutos del 3 de mayo del 2002. Por último pide, se condene a la demandada al pago de las costas del proceso. La accionada contestó negativamente y opuso las excepciones de falta de derecho e interés actual. El Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda,

acogió la primera, rechazó la restante y declaró sin lugar la demanda, condenando en costas al Estado. El Tribunal confirmó lo resuelto. La representante estatal formula recurso de casación por el fondo. Expone un agravio.

II.- Único: acusa, que el numeral 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios fue mal aplicado. Afirma, el fallo del Ad quem contraviene los criterios vinculantes de la Sala Constitucional, así como el numeral 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Refiere, los juzgadores de alzada, tuvieron como hecho probado que: *"11. La infracción tributaria atribuida a la demanda lo fue por la no presentación de la declaración del Impuesto General sobre las Ventas del período fiscal abril de 1999, correspondiente a los días 28, 29 y 30 (los autos y afirmación en el hecho tercero del escrito de apelación presentado por el Estado).-".* Agrega, al referirse a los hechos indemostrados dispuso *"Por no ser conteste con lo actuado y comprobado en autos, debe eliminarse como ahora se dispone"*. En su criterio, de interpretarse en sentido contrario, se tuvo como hecho probado que la sociedad M. S. Precisión S.A. incurrió en la falta administrativa que dispone el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, correspondiendo aplicar la respectiva sanción conforme lo determinó el Ad quem en el considerando III de su voto, cuando indicó *"Quedo (sic) evidenciado que la Administración Tributaria requirió a la demandada por la no presentación de las declaraciones del Impuesto General sobre las Ventas de los meses abril, mayo y diciembre 1999, concediéndole un plazo de diez días para corregir su omisión y le advirtió no solo de la multa económica en que había incurrido como infracción administrativa (artículo 70 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) sino además que sanciona el artículo 86*

del mismo cuerpo normativo mencionado." Asegura, este hecho fue comprobado en su oportunidad por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo y originó la solicitud de nulidad de lo resuelto por ese Órgano colegiado, ya que sí se demostró en sede administrativa que M. S. Precisión S.A. incurrió en la falta contemplada en el ordinal 86 de cita, al comprobarse que no presentó la declaración del Impuesto General sobre las Ventas del período fiscal abril 1999, dentro del plazo conferido por la Administración Tributaria. Por esto, estima, debió aplicarse el cierre del local comercial, según lo determina la norma referida. Añade, si el contribuyente tenía que declarar para el mes de abril y no lo hizo, su conducta tipifica con lo dispuesto en el canon dicho, y, por tanto se hace acreedor de esa medida. Transcribe el precepto 86 de reiterado comentario. Sostiene, como se determina de su lectura, si los juzgadores de segunda instancia comprobaron la existencia de la infracción administrativa, el proceso lógico jurídico es la aplicación de la orden de clausura que contempla la norma. Dice, a los jueces no les está permitido legislar, pese a que puedan considerar que la sanción es demasiado severa para el infractor. De lo expuesto, concluye, tanto al Tribunal Fiscal Administrativo como al Ad quem, les está vedada la posibilidad de inaplicar lo dispuesto en el Ordenamiento Jurídico, pues el régimen legal tributario no autoriza a distinguir entre incumplimientos graves y leves. La inobservancia de los deberes tributarios no puede tratarse como si fuera una desatención administrativa más. La recaudación de tributos es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines y, es claro, en la realidad nacional que depende en alto grado de la policía tributaria, ejercida de conformidad con el Ordenamiento Jurídico. En el caso concreto, se debe tomar en cuenta que el documento requerido en marzo del 2001 era el de abril de 1999 y, de cierto

el hecho de que originalmente se solicitaran tres declaraciones y luego se estableciera se trataba únicamente de la correspondiente a ese mes, no hace menos importante la incuria. Por otro lado, la circunstancia de que el período de abril se redujera a tres días no implica la posibilidad de exceptuar la aplicación del numeral 86. Afirma, se trata de una negligencia ocurrida dos años antes. Además, que tuvo la ocasión de subsanarla (aceptando la presentación tardía, de conformidad con la ley). Señala, la demandada tuvo oportunidad amplísima para cumplir y no lo hizo. Por lo anterior, al estar tipificada con claridad la falta administrativa en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los juzgadores de alzada se ven compelidos a aplicar la sanción que contempla la norma. Enfatiza, el texto de la ley no puede cambiar y tampoco el órgano jurisdiccional está en facultad de distinguir donde la ley no lo hace. Agrega, con mayor razón le está vedado dejar de aplicar el cierre de negocios cuando la jurisprudencia de la Sala Constitucional, vinculante erga omnes, se ha pronunciado sobre la proporcionalidad y razonabilidad de la medida que establece el canon 86 referido. Extracta un voto de este último Órgano para apoyar su tesis. Indica, debe notarse que en esa sentencia se reconoce la imposibilidad jurídica de pronunciarse sobre la "*conveniencia u oportunidad de las medidas*" que establece el legislador, estándole solo permitido realizar un análisis sobre la conformidad o no con el ordenamiento jurídico. En su criterio, de esa jurisprudencia se deduce el fundamento de la orden de clausura, a saber, la protección de los deberes formales que el contribuyente debe cumplir. En apoyo de lo dicho, copia un párrafo del voto no. 2000-08191. Apunta, en el sublite el bien jurídico tutelado es una obligación del contribuyente de presentar la declaración "*previamente requerida*" por la Administración Tributaria. Dice,

su incumplimiento justifica la sanción, ya que como se indicó en líneas precedentes, la inobservancia de los deberes tributarios no puede tratarse como si fuera una falta más. El tema de la razonabilidad y proporcionalidad de esa medida ha pasado por el tamiz de la Sala Constitucional, por lo que no resulta procedente que el Tribunal Contencioso deje de aplicar la norma en el caso concreto. Agrega, los jueces de segunda instancia incurren en una indebida aplicación del numeral 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al disponer al final del Considerando III que se requiere de la reincidencia para ello. Ese supuesto no se encuentra establecido en esa norma, como se hizo ver en el articulado transcrito, ya que la repetición de la conducta se exige para los casos de emisión de facturas, no así para la segunda causa del posible cierre, que interesa en esta circunstancia.

III.- Pese a que el recurrente lleve razón en su reproche, como se expondrá más adelante, en realidad, no habría casación útil, pues esta Sala comparte la posición del A quo cuando tuvo por probado que la declaración requerida y por la que se impuso la sanción, había sido presentada por la demandada, ante la Administración Tributaria, el 27 de mayo de 1999 (hecho no. 5). Por otra parte, la reincidencia la incluyó el Tribunal de manera innecesaria, pues no fue un punto debatido ni resuelto por el juzgador de primera instancia. En lo que respecta a este tema, el Ad quem expresó que es requisito para el cierre de un establecimiento comercial. Sobre el particular, es menester señalar que, el ordinal 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en sus tres primeros párrafos dispone: "*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". Como se aprecia en el párrafo primero del texto normativo, la necesidad de que la conducta sea reiterada, se limita a la infracción de no emitir facturas ni comprobantes, o al no entregarlas a los clientes al momento de la compra, venta o prestación de servicios. Por

ende, la especie encuadra en los supuestos fijados en el tercer párrafo recién transcrito y no en la de los dos primeros apartados como lo entendió el Tribunal. A saber, cuando no se presentan declaraciones, pese al requerimiento de la Administración Tributaria, por lo que la clausura puede ser impuesta sin necesidad de un incumplimiento previo similar. Lo expuesto, no permite de manera alguna reafirmar lo sostenido por el Tribunal, al señalar: *"... resultando la medida impuesta desproporcionada e injustificada por requerir de **un comportamiento reincidente** para su imposición..."* (lo resaltado no corresponde al original). En consecuencia, tal consideración trasgrede el numeral referido, porque se aparta precisamente de su letra y alcance. Así, la exégesis del Ad quem, escapa precisamente a las previsiones que se contemplan y extraen de sus estipulaciones. El voto de la Sala Constitucional no. 2000-08191 de 15 horas con 3 minutos del 13 de setiembre del 2000, citado por la señora procuradora en el agravio, señaló: *"La reforma legal introducida mediante la Ley 7900... .. modifica las causales del cierre de negocios, su pena y procedimiento, reduciendo la sanción a cinco días hábiles, para el caso de la **reincidencia** en la no emisión de comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o la no entrega al cliente en el acto de la compra, venta o prestación de servicio, así como para aquellos casos de **persistencia** en la no presentación de declaraciones omitidas o de no ingresar las sumas retenidas, percibidas o cobradas, en éste último caso, tratándose de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del selectivo de consumo. **Nótese que el legislador se reserva esta sanción, para los reincidentes y aquellos que, previamente requeridos, por la administración tributaria, persistan en el incumplimiento en los supuestos***

señalados. Con estas modificaciones se resuelve el tema de la falta de proporcionalidad y razonabilidad alegadas, no sólo al reducirse la pena de quince a cinco días, sino porque se dan al obligado otras alternativas, antes de su aplicación, **reservándose sólo para aquellos casos en que existe una conducta reiterada o persistencia de inobservancia'** (lo resaltado no corresponde al original). De ahí, como lo explica el fallo de la Sala Constitucional, se trata de dos supuestos distintos, la reincidencia y la circunstancia de que se persista en la infracción a pesar de haber sido intimado previamente. Por ende, se confirma, que el ordinal 86 aludido, desarrolla dos hipótesis, a las que se sanciona con el cierre del establecimiento, a saber, la primera, cuando no se tienen comprobantes autorizados por la Administración Tributaria o no se dan al consumidor al momento de la adquisición, venta u obtención del servicio (en las cuales se necesita la reincidencia para aplicarlo). Y, la segunda, la circunstancia de que pese a la prevención, omita presentar las declaraciones del Impuesto Selectivo de Consumo y del General sobre las Ventas. Por ello, lleva razón la representante del Estado al exponer, que la sentencia recurrida yerra cuando señala la necesidad de la reincidencia en ese último tipo de faltas. Es claro, en el caso de análisis se le requirió al contribuyente presentar la declaración del gravamen sobre las ventas, correspondiente al mes de abril de 1999, pero como consta en el elenco de hechos probados (5°), el obligado la presentó el 27 de mayo de 1999, cumpliendo con lo requerido de modo que no se le puede aplicar la sanción que pretende la Administración Tributaria, y toda discusión al respecto resulta estéril. De ahí, que habiendo el contribuyente presentado la documentación respectiva, mal se haría con aplicarle el cierre del establecimiento. Por ello, se reitera, aunque lleve razón el Estado,

respecto al tema de la reincidencia, la casación resulta inútil, pues se tuvo por probado que el obligado presentó la declaración jurada del impuesto sobre las ventas del mes de abril de 1999, por cuya supuesta falta la Administración Tributaria pretende imponerle la sanción dicha.

IV.- Acorde con lo expuesto, lo pertinente es desestimar el recurso e imponer sus costas al promovente (numeral 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso, son sus costas a cargo del recurrente.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

José Rodolfo León Díaz

HBRENES/larce