

Boletín Informativo DIGESTO TRIBUTARIO



Dirección Normativa

La Dirección Normativa, por medio de la Subdirección del Digesto Tributario, informa que durante el mes de AGOSTO 2020 se procedió a colocar en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, los documentos que aquí se detallan. Estos documentos sólo se podrán consultar en forma integral, incluyendo las partes, en la INTRANET.

**Elaborado por: Ivannia
Orozco Bastos**

**Revisado y autorizado
por: Marvin A. Guzmán
Granados**

San José, Costa Rica

Misión y Visión del Boletín Electrónico del Digesto Tributario.

Misión:

El Boletín Informativo Digesto Tributario, procura ser un medio formal de información jurídica tributaria en el ámbito del Derecho Tributario y de la ciencia Contable, para lo cual resume aquellos documentos jurídicos que mes a mes son publicados en el Módulo de Hacienda del Sistema Costarricense de Información Jurídica y que se generan en la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo.

Visión:

Ser un Boletín Informativo de obligada consulta, por la publicación de documentos jurídicos del ámbito tributario que pone a disposición la Dirección General de Tributación, cuyo fin es cumplir con el derecho a la información que tiene el contribuyente.

PRESENTACIÓN

Cada uno de los documentos publicados, están vinculados directamente con la [dirección electrónica de internet](#), de manera que no solo el usuario interno pueda acceder al Boletín Informativo, sino que por el contrario, el mismo pueda ser divulgado al usuario externo también, en aras de promover el derecho a la información y el principio de publicidad que consagra el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus artículos 101 y 173, en concordancia con el 73 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sin que ello contravenga el principio de confidencialidad del numeral 117 del Código de previa cita.

Este es un servicio de la Subdirección del Digesto Tributario de la Dirección Normativa, tendiente a dar a conocer el trabajo que diariamente se realiza en esta Subdirección y a la vez, mantenerlos actualizados sobre los documentos que se generan en la Dirección General de Tributación y sus dependencias, así como del Tribunal Fiscal Administrativo y las resoluciones de alcance general emanadas de la Dirección General de Hacienda, debidamente publicadas en el Diario Oficial La Gaceta.

Se invita a los usuarios del Centro Electrónico del Digesto Tributario, a revisar las diferentes secciones que conforman el sistema, debido a que con regularidad se incluyen documentos de interés tributario, estas secciones son: [Criterio institucional](#), [Documentos recomendados](#) y [Normativa y jurisprudencia tributaria recomendada](#)

En los casos en que los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo hayan sido revocados, revocados parcialmente, anulados o anulados parcialmente, se hará la indicación respectiva en el documento, para que los usuarios puedan revisar la información de su interés. Igual procedimiento se hará con los oficios, resoluciones, criterios institucionales y directrices emitidas por la Dirección General de Tributación y sus dependencias o bien las resoluciones de la Dirección General de Hacienda, a los cuales se les hará la indicación de “**No vigente**” o “**Modificado**” y en el apartado de “**Observaciones**”, se anotará alguna referencia relacionada con el documento publicado.

En el apartado del “**Extracto**” de cada documento, se anotan un número importante de palabras o frases clave a las indicadas en el ítem de “**Descriptor y Restrictores**”, con el fin de agilizar el procedimiento de búsqueda de temas o términos sobre algún asunto en específico de necesidad del usuario.

El Boletín Informativo se encuentra estructurado en cinco secciones. La primera de ellas y que hemos denominado como **“DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO”**, corresponde al listado con su respectivo vínculo en la INTERNET, de cada uno de los documentos jurídicos que durante el mes fueron debidamente publicados en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, a saber: fallos del Tribunal Fiscal Administrativo; Oficios de la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) relacionados con consultas a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o de sus dependencias funcionales; Directrices de la DGT y/o de las Direcciones internas; Resoluciones de la DGT y de la Dirección General de Hacienda (en adelante DGH); Criterios Institucionales de la DGT; entre otros. Una segunda sección que hemos nombrado **“RECOMENDACIÓN DE LECTURAS”**, por medio de la cual se están recomendando los documentos del mes que la Subdirección del Digesto Tributario considera oportuno dar una lectura especial para su análisis y por la relevancia del tema tratado. Mientras que la tercera sección **“DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES”**, corresponde a alguno de los documentos jurídicos publicados durante el mes que merezca destacarse de manera particular. Una cuarta llamada **“SENTENCIA DEL MES”**, que incluye una sentencia judicial emitida por alguna de las secciones de los Tribunales Contenciosos Administrativos y Civiles de Hacienda; de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia o incluso de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, cuya discusión esté relacionada directamente con la materia tributaria y, aunque pueda no corresponder al mes del Boletín que aquí se edita, se hace necesaria su divulgación por la importancia que reviste lo allí resuelto. Y por último, una quinta sección que muestra aquellos documentos que durante el mes del boletín, fueron remitidos por el Órgano de Normalización Técnica (Órgano especializado en materia de bienes inmuebles) de la Dirección General de Tributación para su publicación.

PRIMERA SECCIÓN

DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO:



Documentos publicados en el mes	Número y fecha del documento publicado	Descriptorios y Restrictores (temas) de búsqueda asignados	Descripción del documento Publicado
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN			
OFICIOS DE CONSULTAS			
2019			
1	2073 18/11/2019	Impuesto sobre el valor agregado. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados. Legitimación procesal. Principio de irretroactividad de la norma tributaria.	Lleva razón la consultante, en el sentido de que el servicio de alquiler no se encontraba gravado con el IVA antes del 01/07/2019. Ver texto .
2	2244 18/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Contrato turístico, Turismo, Servicios gravados, Servicios Turísticos.</i>	El servicio turístico denominado como "Tour de un día" prestado por la consultante, se encuentra gravado con la tarifa del 13% del IVA, por estar así gravado desde antes con la ley anterior (LIGSV). Ver texto .
2020			
3	100 16/07/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.</i> Devolución de impuestos: <i>Repetición de pago.</i>	Se rechaza consulta por no reunir los requisitos legales del artículo 119 del Código Tributario, relacionada con el procedimiento para la devolución de impuestos pagados de más. Ver texto .
4	101 17/07/2020	Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital.</i> Impuesto sobre la renta: <i>Tratamiento tributario.</i> Intereses. Intereses en materia mercantil.	Tratamiento tributario en la aplicación del cobro (y retención) de intereses en la actividad de préstamos de dineros propios a terceros, a la luz del Impuesto sobre las Ganancias de Capital (mobiliario). Ver texto .
5	453 30/03/2020	Alquiler. Impuesto sobre el valor agregado. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados.	La consulta planteada sobre los servicios de alquileres a la luz del IVA, fue atendida en el oficio DGT-2073-2019 del 18/11/2019. Ver texto .
6	475 06/04/2020	Impuesto sobre remesas al exterior. Vigencia de la ley.	La tarifa vigente para la retención sobre remesas al exterior (caso consultado), es del 25%, misma que varió con la Ley N° 9635 que era de un 15%, la cual rige a partir de su modificación. Ver texto .
7	566 05/05/2020	Certificaciones y constancias. Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: <i>No sujeción al impuesto.</i> Impuesto sobre la renta.	Queda a discreción de INS, la emisión y cobro de certificación de sumas retenidas a los proveedores de bienes y servicios (2% en contrataciones); no obstante, las mismas no están sujetas al IVA. Ver texto .
8	663 25/05/2020	Consulta tributaria: <i>Artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.</i> Excepción de falta de	El consultante no posee un interés personal y directo en relación con el tema consultado, debiendo rechazarse ad portas la consulta planteada. Ver texto .

		legitimación. Legitimación. Rechazo ad portas.	
9	664 25/05/2020	Gastos no deducibles del impuesto sobre la renta. Impuesto sobre el valor agregado. Impuestos.	Se mantiene el criterio DGT-1375-2017, de que no se puede aplicar como gastos deducibles de la renta bruta, los montos pagados por concepto de los impuestos "IVA y Renta" que le efectuaron sus clientes en Ecuador y Panamá. Ver texto .
10	665 25/05/2020	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Tratamiento tributario, No sujeción al impuesto, Descuento.</i>	Tratamiento tributario del descuento en la prestación del servicio "Tiempo aire", a la luz de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Ver texto .
11	669 25/05/2020	Exención de impuestos: <i>Incentivos fiscales, Exención.</i> Exoneración de impuestos. Impuesto sobre el valor agregado. Régimen aduanero de Zonas Francas.	La exoneración del pago del IVA en el caso de bienes y servicios adquiridos por las empresas en régimen de zona franca, tiene carácter subjetivo y se limita a adquisiciones que sean necesarias y pertinentes para el desarrollo de la actividad autorizada. Ver texto
12	686 28/05/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios exentos del impuesto.</i>	Los servicios relacionados con exportaciones de bienes y servicios se encuentran exentos del pago del IVA. Ver texto .
13	695 29/05/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>No goza del beneficio de la exoneración.</i> Refinadora Costarricense de Petróleo.	Diversas consultas presentadas por RECOPE, a la luz del IVA, respecto a la compra de bienes y servicios (exentos, gravados o no sujetos) y su tratamiento tributario. Ver texto .
14	718 04/06/2020	Información tributaria: <i>Información de trascendencia tributaria, Medios electrónicos, Intercambio de información internacional.</i> Intercambio de información tributaria entre Costa Rica y Estados Unidos de América.	Consulta relacionada con el cumplimiento de la denominada Ley FATCA (EEUU). Ver texto .
15	719 04/06/2020	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Incumplimiento suministro de información, Sanción, Información de trascendencia tributaria.</i>	Sobre la aplicación de los procesos de debida diligencia por parte de las instituciones financieras supervisadas, en la recopilación de la información a reportar de acuerdo con el CRS. Ver texto .
16	722 05/06/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Tratamiento tributario, No sujeción al impuesto, Servicios gravados, Servicios exentos del impuesto.</i>	Diversas consultas relacionadas con la función del BANHVI en la entrega de bonos y la administración de los recursos de esos bonos por parte de las instituciones autorizadas, así como de éstas últimas con los desarrolladores y constructores de las viviendas con dichos recursos. Ver texto .
17	738 15/06/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios públicos, Servicios gravados.</i> Impuesto sobre la renta: <i>Impuesto sobre las utilidades, Base imponible.</i>	El servicio prestado por COOPEANDE en el cobro de servicios públicos e impuestos, debe cobrar el IVA del 13%; mientras que los alquileres prestados los debe integrar

			para el pago del Impuesto sobre las Utilidades. Ver texto .
18	741 15/06/2020	Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Derogatoria de leyes. Impuesto sobre la renta: <i>Ingresos afectos, Costos y gastos</i> . Renta bruta. Transporte y/o comercialización de combustible.	Se mantiene el criterio vertido en el oficio de la DGT-1360-2018 del 12/10/2018, relacionado con la sumatoria total de los ingresos por parte de los expendedores de combustible, para la determinación del pago del Impuesto sobre la Renta y el de patentes, en el caso de las municipalidades. Ver texto .
19	742 15/06/2020	Adición y aclaración. Adición y aclaración en sede administrativa. Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Impuesto sobre la renta: <i>Ingresos afectos, Impuesto sobre las utilidades, Costos y gastos</i> . Renta bruta. Transporte y/o comercialización de combustible.	Se aclara y reitera el criterio vertido en el oficio de la DGT-1360-2018 del 12/10/2018, relacionado con la sumatoria total de los ingresos por parte de los expendedores de combustible, para la determinación del pago del Impuesto sobre la Renta y el de patentes, en el caso de las municipalidades. Ver texto .
20	749 17/06/2020	Crédito fiscal. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios de construcción, Empresas de construcción</i> . Principio constitucional de legalidad. Principio de inmunidad fiscal. Principio de legalidad tributaria.	El CONAVI no está autorizado para cobrar una tarifa mayor a la legalmente establecida del IVA, en los contratos de construcción previamente registrados, por lo que el contratista solo puede aplicarse la tarifa correcta como crédito fiscal. Ver texto .
21	758 22/06/2020	Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Acciones</i> .	Al no configurarse normativamente ningún supuesto de reorganización empresarial, la ganancia de capital que se genere en la transacción consultada estará sujeta a la tarifa del impuesto de ganancias de capital por tratarse de la primera venta de acciones, a la tarifa del 2,25%. Ver texto .
22	768 26/06/2020	Impuesto sobre el valor agregado.	El monto cobrado por la prestación de servicios de salud privada prepagada se encuentra gravado con una tarifa reducida del 4% del IVA. Ver texto .
23	866 17/07/2020	Impuesto sobre el valor agregado: Servicios gravados.	Consulta relacionada con la prestación de servicios denominados como "Outsourcing de personal", su definición, características y generalidades, a la luz del IVA. Ver texto .
RESOLUCIONES DE LA DGT			
2020			
24	16 29/07/2020	Convenio, acuerdo y tratado internacional. Derecho a la información. Entidad financiera. Información tributaria: <i>Información de trascendencia tributaria, Intercambio de información internacional</i> . Requerimiento de	Resolución sobre la debida diligencia para el suministro de la información correspondiente al estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras: Common Reporting Standard (CRS), en relación a las entidades financieras y no financieras. Ver texto .

		información al contribuyente. Uso de información privilegiada.	
25	17 29/07/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente. Procedimiento administrativo tributario.	Condiciones generales para el uso de la Plataforma de Trámite Virtual (TRAVI). Ver texto .
26	18 30/07/2020	Impuesto sobre el valor agregado. Modificación de resolución.	Modifica la resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos y generalidades de los servicios y presentación de declaraciones. Ver texto .
27	19 06/08/2020	Accionista. Deberes formales y materiales del contribuyente. Registro. Registro de personas.	Reforma a resolución conjunta de alcance general para el registro de transparencia y beneficiarios finales N° DGT-ICD-R-006-2020. Ver texto .
28	20 11/08/2020	Declaración jurada tributaria: <i>Autoliquidación tributaria, Declaración electrónica, Declaración de autoliquidación</i> . Procedimiento administrativo tributario: <i>Declaración de impuestos, Inscripción como contribuyente, Autoliquidación tributaria</i> .	Procedimiento para la inscripción de oficio en el Régimen Especial de Tributación para el Sector Agropecuario, retiro voluntario y uso del formulario de declaración. Ver texto .
29	21 11/08/2020	Modificación de resolución.	Modifíquese el artículo 10 de la resolución DGT-R-17-2020, publicada en La Gaceta N° 196 del sábado 08 de agosto 2020. Ver texto .
30	22 12/08/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Declaración de impuestos, Inscripción como contribuyente</i> . Impuesto sobre la renta: <i>Periodo fiscal especial, Inscripción como contribuyente, Impuesto sobre las utilidades, Pagos parciales, Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta D-101</i> . Impuesto timbre de educación y cultura. Industria azucarera. Industria cafetalera. Período fiscal: <i>Periodo fiscal especial</i> . Procedimiento administrativo tributario: <i>Declaración de impuestos, Autoliquidación tributaria</i> .	Aplicación de periodo fiscal especial en el Impuesto sobre las Utilidades para el sector cafetalero y cañero azucarero de Costa Rica, del 01/10 de un año al 30/09 del siguiente. Ver texto .
DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA (DGH)			
RESOLUCIONES DE LA DGH			
2020			
31	34 28/07/2020	Competencia administrativa. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Factura electrónica. Sistemas informáticos.	Asignación de competencia al Departamento de Gestión de Exenciones, para que conozca las solicitudes de exoneraciones de los comercializadores de insumos agropecuarios. Ver texto

32	37 12/08/2020	Declaración jurada. Exención de impuestos. Exoneración de impuestos. Procedimiento administrativo tributario: <i>Facturas</i> .	Procedimiento para las solicitudes de autorización de exención de impuestos locales, ante el Departamento de Gestión de Exenciones, respecto a la presentación de las facturas sobre las que debe hacerse la exención para su reintegro. Ver texto .
33	39 14/08/2020	Modificación de resolución.	Dejar sin efecto la resolución RES-DGH-034-2020 de las quince horas y cuarenta y cinco minutos del veintiocho de julio de 2020 emitida por la Dirección General de Hacienda. Ver texto

TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO (TFA)

FALLOS TFA

2017

34	455 24/08/2017	Liquidación tributaria. Nulidad sobreviniente del acto administrativo.	Se anula todo lo actuado a partir del oficio de liquidación y demás actos posteriores, relacionados con la liquidación tributaria. Ver texto .
35	462 31/08/2017	Adición y aclaración: <i>Solicitud de adición y aclaración, solicitud improcedente</i> .	Se declara sin lugar la solicitud de adición y aclaración interpuesta, y se corrige el error material contenido en la resolución TFA.No.724-S-2017. Ver texto .
36	465 07/09/2017	Liquidación tributaria. Nulidad e ineficacia del acto administrativo. Nulidad sobreviniente del acto administrativo. Recurso de revocatoria en sede administrativa. Revocatoria de la instancia.	Nulidad de la resolución liquidadora, dado que no se está ante una revocatoria parcial de la determinación administrativa. Ver texto .
37	466 07/09/2017	Abogado. Apoderado no abogado. Contrato de mandato. Mandato especial. Rechazo ad portas: <i>Nulidad</i> . Recurso de apelación: <i>Requisitos de recurso</i> .	Se rechaza Ad Portas el Recurso de Apelación interpuesto, toda vez que el poder especial que ostenta el recurrente, no se puede extender para que actúe ante el Tribunal Fiscal Administrativo (por no ser abogado). Ver texto .
38	467 07/09/2017	Acción revocatoria. Derecho de defensa. Motivación del acto administrativo. Procedimiento determinativo de los tributos: <i>Requisitos formales de resolución</i> . Recurso de revocatoria en sede administrativa. Revocatoria de la instancia.	Se anula lo actuado, dado que la Administración Tributaria no se pronunció acerca del recurso de revocatoria presentado por el recurrente, lo que lo deja en estado de indefensión. Ver texto .
39	470 11/09/2017	Impugnación del acto administrativo tributario en sede administrativa. Rechazo ad portas. Recurso de apelación: <i>Requisitos de recurso</i> .	Rechazo ad portas de recurso de apelación por improcedente, puesto que no nos encontramos dentro de los presupuestos establecidos por la normativa, como uno de los actos administrativos definido por las normas jurídicas, como sujeto de ser recurrido ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ver texto .

40	471 11/09/2017	Impugnación del acto administrativo tributario en sede administrativa. Rechazo ad portas en sede administrativa.	Rechazo ad portas de recurso de apelación de hecho por improcedente, ya que no nos encontramos dentro de los presupuestos establecidos por la normativa, como uno de los actos administrativos definidos por las normas jurídicas, como sujeto de ser recurrido ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ver texto .
41	473 13/09/2017	Determinación de la obligación tributaria: <i>Procedimiento determinativo, Base presunta, Fiscalización tributaria, Margen de Utilidad, Costos y gastos, Nulidad, Indefensión</i> . Error material. Impuesto sobre la renta: <i>Margen de Utilidad, Actividades similares con igual margen de utilidad, Compras</i> . Motivación del acto administrativo. Prueba en materia tributaria: <i>Valoración de la prueba</i> .	Se anula todo lo actuado, excepto la Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora, dado que no se valoró adecuadamente la prueba y no se aplicó correctamente la prueba del margen de utilidad para empresas similares. Ver texto .
42	475 13/09/2017	Apelación de hecho. Apelación por inadmisión: <i>Recurso de apelación por inadmisión</i> . Petición tributaria.	Se declara sin lugar la apelación por inadmisión interpuesta, por taxatividad recursiva, según el cual únicamente son objeto de revisión, por parte del Órgano superior, aquellos actos que por disposición legal taxativamente se ha establecido que contra los mismos procede el recurso de apelación. Ver texto .
43	476 13/09/2017	Admisión de prueba. Apelación por inadmisión: <i>Recurso de apelación por inadmisión, Indefensión</i> . Carga de la prueba en materia tributaria. Notificación defectuosa. Notificación en el procedimiento administrativo tributario. Notificación por fax. Principio de valoración razonable de la prueba.	Se acoge la apelación por inadmisión, dado que el contribuyente demostró que la presentación del recurso resultó infructuosa al realizarla por medio de fax. Ver texto .

SEGUNDA SECCIÓN

RECOMENDACIÓN DE LECTURAS:



Con la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que modificó integralmente la Ley N° 6826, Impuesto General sobre las Ventas, pasando al Impuesto sobre el Valor Agregado, así como la modificación sustancial a la Ley N° 7092, Impuesto sobre la Renta, pasando al Impuesto sobre los Ingresos y las Utilidades; las Direcciones General de Tributación y General de Hacienda, en aras de la aplicación correcta de la citada Ley N° 9635, han emitido una serie de instrumentos jurídicos, desde resoluciones de alcance general, hasta la atención de consultas tributarias a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, caso específico de la Dirección General de Tributación como órgano rector en la atención de las mismas, entre otras. Siendo que para este mes, estos instrumentos jurídicos se resumen en el presente boletín informativo, con su respectivo vínculo en INTERNET. Razón por la cual, la Subdirección de Digesto Tributario se permite recomendar cada uno de los distintos documentos aquí publicados, toda vez que revisten de vital importancia, sobre todo por lo novedoso de las modificaciones que se realizaron a las citadas leyes y que han sido de alguna manera, interpretadas por las Direcciones de comentario y desarrolladas en otros casos en las diferentes resoluciones también publicadas. Por ello, para el presente mes no se hará la recomendación individual de lecturas.

TERCERA SECCIÓN

DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES:



En razón de lo comentado en el apartado anterior, para el presente mes no se hará recomendación individual de lectura.

CUARTA SECCIÓN

SENTENCIA JUDICIAL DEL MES:



Para esta ocasión, se ha escogido la resolución N° 024-2020-VI¹ del TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEXTA, de las 09 horas 45 minutos del veintiocho de febrero del dos mil veinte, relacionada con la correcta aplicación del principio de concurrencia formal regulado en el artículo 73 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En ese sentido, el Tribunal en lo conducente resolvió lo que a continuación se transcribe parcialmente y, misma que se encuentra en firme:

“[...] **VI.- Contenido de la conducta impugnada.** En la especie, la acción de lesividad recae contra la resolución N°TFA-377-P-2017 de las 11 horas 20 minutos del 28 de junio del 2017, Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, que dispuso anular de oficio la resolución que impuso la sanción, así como los actos dictados posteriormente a ese acto. Para esos efectos sustentó la invalidez de oficio del acto venido en alzada en las siguientes valoraciones, expresadas en el considerando único de esa decisión:

“... Esta Sala determina que paralelo a este procedimiento sancionador que se conoce, instruido por la Administración Tributaria de Heredia, para imponer la multa por "Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias", a que se refiere el artículo 79 del Código Tributario, se tramita en este Tribunal, el expediente N° 16-01-012 a nombre de este mismo contribuyente, es decir, del señor [...], cédula N° [...], también instruido por la misma Administración Regional, mediante el cual se impone la sanción de cierre de negocios ante la infracción tipificada en el párrafo tercero del artículo 86 del citado Código. Que revisados ambos expedientes, es decir, los números 16-01-011 y 16-01-012, que ingresaron a este Tribunal en la misma fecha (14 de enero de 2016) y con el mismo oficio (ATH-003-2016), según folios 30 y 25, respectivamente, en cada expediente, se observa que éstos tienen como génesis el hecho de que el contribuyente incumplió con la presentación, previamente requerida, de las declaraciones del impuesto general sobre las ventas correspondientes a los mismos 16 (dieciséis) períodos fiscales, a saber: octubre, noviembre y diciembre de 2013, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014 y enero de 2015, según se consigna en la resolución sancionatoria ATH-CE-SA-04-V-315-15 de las 14:30 horas del 25 de setiembre de 2015, mediante la que se le impone al citado infractor la multa por el total de \$3.179.200.00, pues incumplió, en el plazo concedido, con la presentación de las referidas dieciséis declaraciones del impuesto general sobre las ventas. (Folios 11 a 15, frente y vuelto del expediente N° 16-01-011). Como consecuencia del incumplimiento en la presentación de las declaraciones de

¹ Tomado de Sistema de Jurisprudencia Judicial denominado NEXUS.PJ del Poder Judicial el día 23 de setiembre de 2020 en la siguiente página electrónica: <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-966378>

ventas de los meses antes señalados, dicha Administración Tributaria instruye, de igual forma, el procedimiento sancionador para el cierre de negocios, por la infracción tipificada en el párrafo tercero del artículo 86 del Código Tributario, al comprobar que pese al requerimiento formulado posteriormente, el contribuyente persiste en su conducta irregular, al no presentar las declaraciones de ventas, ni liquidar el impuesto correspondiente de los dieciséis períodos fiscales antes citados, o sea, octubre, noviembre y diciembre de 2013, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014 y enero de 2015, e impone al citado infractor, la sanción de cierre de negocios, según se consigna en la resolución sancionatoria CSE-SACN-A-04-V-389-15 de las 8:20 horas del 20 de noviembre de 2015. (Folios 14 a 16, frente y vuelto y 17 frente del expediente N° 16-01-012). El artículo 73 del Código Tributario, dispone: "...Concurrencia formal. Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa." En el caso concreto y por lo expuesto en líneas precedentes, considera este Tribunal que en la especie se puede estar en presencia de la "concurrencia formal", entre lo instruido en el expediente N° 16-01-012 y lo instruido en este expediente que se conoce, N° 16-01-011, por lo que la Administración Tributaria de Heredia debió actuar conforme con lo dispuesto en la norma transcrita supra, habida cuenta que se está ante el mismo infractor, los mismos hechos y en los mismos períodos fiscales, como es el incumplimiento del contribuyente de presentar las declaraciones de ventas y de liquidar el impuesto correspondiente de los dieciséis períodos fiscales, que van del mes de octubre de 2013 al mes de enero de 2015, ambos meses inclusive. En consecuencia, ante la inobservancia de la norma legal citada, que dispone que cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa, no le queda otra alternativa a este Tribunal que anular la resolución que impone la sanción pecuniaria a que se refiere el artículo 79 del Código Tributario. Por innecesario e inconducente, se omite conocer de los alegatos formulados por el sancionable."

Tal postura parte del motivo de que las conductas que llevaron a la instrucción de los procedimientos sancionatorios por aplicación de los ordinales 79 y 86 del CNPT, expedientes números 16-01-011 y 16-01-012, respectivamente, al partir de los mismos hechos o incumplimientos, a saber: "...que el contribuyente incumplió con la presentación, previamente requerida, de las declaraciones del impuesto general sobre las ventas correspondientes a los mismos 16 (dieciséis) períodos fiscales, a saber: octubre, noviembre y diciembre de 2013, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014 y enero de 2015...". Para ese contralor no jerarca, dicha circunstancia presupone la concurrencia formal a que alude el canon 73 de esa legislación, siendo inviable, se expone, aplicar la doble sanción y en su lugar, acorde a ese mandato, imponer la más severa. Por ende, el objeto específico de análisis en este proceso estriba en determinar si frente a los hechos en virtud de los cuales se dispuso la apertura de causas administrativas sancionatorias por infracción a los preceptos 79 y 86 del CNPT, se está frente a un concurso formal, o si, por el contrario, son expedientes promovidos por hechos diversos.

VII.- Análisis del caso concreto. Como punto de partida, cabe destacar que el CNPT, fija es un esquema de infracciones administrativas, como manifestación del poder sancionatorio inherente a la sinergia de las relaciones jurídico administrativas de base tributaria, en virtud

del cual, congruente con el principio de reserva de ley que opera en estas lides, según artículo 5 de esa normativa, se establece un sistema bipartido de sanciones frente a la comisión de irregularidades tributarias. Por un lado, fija los ilícitos tributarios, dirimibles en sede penal, conforme a lo establecido en el canon 89 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por otro, establece las infracciones administrativas (reguladas en los ordinales del 78 al 88 de esa misma fuente legal). En esta última categoría, se trata de incumplimientos al conjunto de deberes formales y materiales que surgen de las diversas relaciones jurídico tributarias. Éstas, 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, según lo establece el mandato 71 *ejusdem*. En esa línea, en cada caso, la normativa tipifica una serie de conductas que se consideran reprochables y que se insiste, constituyen desatenciones a ese conjunto de deberes del sujeto pasivo o el sujeto responsable (sean materiales o formales), sobre las cuales, en caso de acreditarse su ocurrencia, surge la potestad pública de aplicar las sanciones expresamente previstas en cada supuesto. En esa dinámica, el ordenamiento, a tono con esa máxima de tipicidad, fija el hecho irregular (presupuesto condicionante) y la correspondiente sanción a modo de efecto condicionado. Tales sanciones administrativas, usualmente, están determinadas por una suma dineraria que atiende a una base referencial específica o porcentual, la más de las veces, remitida al salario base de la Ley No. 7333. Empero, en determinados supuestos, la sanción no ostenta esa connotación dineraria directa, sino, la imposición de abstenciones de comportamiento o cese de actividades, como es el caso concreto de la sanción prevista en el ordinal 86 del Código de referencia, que fija la sanción de cierre de negocios. Lo relevante en este abordaje es la definición de presupuestos condicionantes constituidos por la conducta reprochable, y de la respectiva sanción aplicable, como efecto condicionado. En dicho análisis, el numeral 71 *ejusdem* fija pautas para la delimitación del elemento subjetivo de las infracciones administrativas, precisando que son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto de orden formal como material. De igual manera, el canon 73 de esa regulación establece el tratamiento frente a los casos en que los hechos endilgados al sujeto pasivo u obligado, encajen dentro de varios tipos sancionables, propios de infracciones administrativas. Frente a esa concurrencia formal, ese mandato señala: "*Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa.*" De cara a esa aplicación, es necesario realizar un análisis detallado en cuanto a si existe o no semejante concurrencia formal, a efectos de lo cual, es indispensable la ponderación de los hechos que constituyen el motivo de la sanción aplicable.

VIII.- Contenido de las normas jurídicas atinentes al caso. Para los efectos de lo recién señalado, el debate se cierne sobre la empatía de base fáctica que, en el caso del accionado, llevó a la instrucción de expedientes sancionatorios por la vulneración de los deberes tributarios que se tipifican como faltas en los cánones 79 y 86 del CNPT. Para ello, se hace necesario el análisis del supuesto sancionable en cada una de ambas referencias. El numeral 79 *ibídem* regula el supuesto de omisión de presentación de las declaraciones fiscales. Estatuye ese precepto en su rigor literal:

"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."*

El análisis de dicho mandato permite desprender que el presupuesto de la infracción es la omisión de presentación de las declaraciones autoliquidativas, en el momento en que la normativa del respectivo tributo, así lo establezca. Es decir, supone una desatención a un deber formal, que podría implicar uno de orden material, en tanto a partir de dicha indolencia, se omita el pago de la deuda fiscal, ergo, el ingreso de la cuota tributaria correspondiente. Empero, la norma no sanciona la desatención del deber material de pago, sino, el descuido y dejadez de una obligación formal de presentación de las declaraciones -art. 128 inciso a) numeral iii) del CNPT-. Tal presupuesto es independiente de la presentación posterior de esas declaraciones o bien, del pago derivado de la autoliquidación, cuando corresponda. Por su parte, **la sanción de cierre de negocios**, se encuentra prevista en el ordinal 86 del Código de referencia. Esta consecuencia jurídica se encuentra prevista para una serie de supuestos que tipifica ese precepto. En un primer plano, el párrafo inicial de esa norma establece la facultad aludida ante la reincidencia del agente económico de 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 un segundo grupo, se establece la hipótesis de los obligados que pese haber sido previamente requeridos 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. En la especie, es este segundo supuesto el que resulta relevante, por lo que el análisis se ha de centralizar en ese componente. Sobre ese particular, el párrafo tercero de la norma citada (art. 86) expone:

Artículo 86.-Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. (...)

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 desprende de ese mandato, faculta a la Administración Tributaria a establecer el cierre de negocios ante la desatención del sujeto pasivo, pese a requerimiento previo, de presentar declaraciones, o pagar los impuestos retenidos o cobrados. Ahora bien, en materia de cierre de negocios, la misma Sala Constitucional ha establecido que el bien jurídico tutelado consiste en las potestades de verificación y fiscalización de la Administración tributaria (en ese sentido ver fallo No. 8191-2000). 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. La norma aludida tipifica un hecho complejo, consistente, **primero**, 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. En suma, frente al citado párrafo tercero, el presupuesto de la sanción bajo examen no es simplemente la omisión de presentación de declaraciones tributarias (incluidas las autoliquidativas), sino además, la desatención del requerimiento formulado por la Administración Tributaria, dentro del plazo otorgado, para subsanar la deficiencia de presentación formal de las declaraciones descuidadas, o bien, de la omisión de traslado al Fisco de las sumas retenidas, percibidas o cobradas en virtud del impuesto al valor agregado (anterior impuesto sobre las ventas) y del selectivo de consumo. Es decir, para los efectos de esa sanción se requiere: a) un incumplimiento previo en el aporte de declaraciones o traslado de fondos retenidos, percibidos o cobrados en aquellos tributos, dentro del plazo legalmente procedente; b) Requerimiento de la Administración Tributaria para corregir dichas indolencias; c) Persistencia en la inercia intimada o requerida dentro del plazo otorgado por la Administración. En suma, la normativa en cuestión impone como presupuesto de validez de la sanción la determinación de un cuadro de reincidencia en la conducta, lo que se concreta mediante la emisión previa de un requerimiento que tiene por objeto corregir la conducta infractora. Caso de mantenerse la desatención del sujeto pasivo, se configura el criterio de reiteración que posibilita la aplicación del cierre de negocios. Aún y cuando no es objeto de debate en esta contienda, conviene precisar que este Tribunal ha señalado en varias ocasiones (ver entre otras los fallos 826-2009 y No. 2440-2010 y más recientemente la No. 95-2018-VI, todas de la Sección Sexta) que el cierre de negocios se corresponde con una facultad de contenido discrecional (en tesis de inicio), que exige la valoración de aspectos de razonabilidad y proporcionalidad en la conducta lesiva, en concreto, mediante la ponderación en el caso concreto de la intensidad de la afectación al bien jurídico tutelado, así como de la magnitud y trascendencia de la conducta que se estima irregular. Ergo, la norma 86 del CNPT, no permite la automaticidad de la sanción en los supuestos del párrafo tercero comentado, sino que impone un análisis de pertinencia, razonabilidad y proporcionalidad, igualmente en las hipótesis de no presentación de declaraciones, lo que exige el análisis de antijuridicidad que impone el canon 77 *eiusdem*. De manera reciente, este Tribunal tuvo la oportunidad de analizar ese deber de motivar y ponderar de manera casuística esta sanción, concretamente, a partir del voto No. 2017-0639 dictado a las 11 horas 30 minutos del 18 de enero del 2017 de la Sala Constitucional, en el cual, ese órgano declara contraria al Derecho de la Constitución la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que sostenía criterio diverso al expuesto arriba, sea, que no es necesario motivar esa sanción en los casos de no presentación de declaraciones fiscales. En ese sentido puede verse la sentencia No. 81-2018-VI de las 16 horas 15 minutos del 09 de julio del 2018.

IX.- Análisis de la conducta cuestionada. Ahora bien, como derivación del análisis estructural de los supuestos previstos en los ordinales 79 y 86 del CNPT, estima este cuerpo colegiado que existe una evidente relación entre ambas normas, en la medida en que, para los efectos del cierre de negocios, regulado por ese último precepto, se tuvo que haber incurrido previamente, en la omisión de presentación de declaraciones fiscales. Es precisamente a partir de la desidia en ese deber formal, que el ordinal 86 *ejusdem* fija que, cuando el sujeto pasivo haya sido requerido para cumplir con los deberes omitidos, y persista en su indiferencia en el plazo otorgado, se impone el cierre de negocios. Por ende, es claro que el motivo de la sanción del artículo 86 parte de la existencia antecedente de la desatención en el deber de declaración, y la pervivencia del descuido, pese a la prevención realizada por el Fisco, en tanto que la omisión aludida, pero sin el requerimiento de desatención de la prevención de su aporte, se regula igualmente en el canon 79. Así visto, en rigor, son tipos sancionables diversos, que atienden a comportamientos distintos y que por ende, no supone la aplicación del concurso formal a que alude el precepto 73 del CNPT. En esa dinámica, no puede decirse de una infracción a la máxima constitucional de *non bis in idem*, en la medida en que no existe una doble sanción por la misma causa. A partir de lo expuesto, ciertamente las actuaciones de la Administración Tributaria de Heredia parten de las omisiones del accionado de presentar las declaraciones autoliquidativas del impuesto general sobre las ventas correspondientes a los períodos fiscales de los años 2013 y 2014. Sin embargo, a diferencia de lo que expresa el Tribunal Fiscal Administrativo en el acto cuya supresión se petitiona en esta sede (TFA-377-P-2017), no existe la coincidencia de base que se aduce respecto de los procedimientos 16-01-011 y 16-01-012, ya que la carpeta 16-01-011 se instruyó por la infracción prevista en el canon 79 del CNPT y no supuso el incumplimiento, previamente requerido, de las declaraciones fiscales correspondientes al impuesto sobre las ventas. El análisis detallados de los actos que dan base a las sanciones administrativas impuestas sustenta esa derivación. En efecto, del elenco de hechos probados se tiene que mediante No. Requerimiento 1941000643976 del 31 de julio del 2015, la Administración Tributaria de Heredia indica al accionante que no ha presentado las declaraciones juradas correspondientes al impuesto general sobre las ventas, correspondientes a los períodos que van de octubre del 2013 a enero del 2015. Dada esa desatención, confirió un plazo de 10 días hábiles para la presentación de esas declaraciones, bajo el apercibimiento de instruir un procedimiento de cierre de negocios de conformidad con el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Acto notificado el 25 de agosto del 2015. Por el contrario, en la propuesta motivada N°ATH-CE-PM-726-2015 de fecha 31 de julio del 2015, que da inicio al procedimiento administrativo sancionador por la sanción correspondiente al artículo 79 del CNPT por "Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias", la Administración Tributaria puso en conocimiento del sujeto pasivo de la infracción en la presentación de aquellas declaraciones, **pero a diferencia de aquel requerimiento**, no concede un plazo para superar la desatención, sino que se limita a cuantificar el monto de la sanción aplicable (¢3.179.200.00), expresando el desglose respectivo. En ese acto le indica sobre la infracción a la norma señalada por los períodos del impuesto general sobre las ventas que van de octubre 2013 a enero 2015, fijando la sanción en ¢3.179.200.00) y concediendo un plazo de 10 días para la presentación de alegatos y pruebas de descargo. Lo anterior pone en evidencia

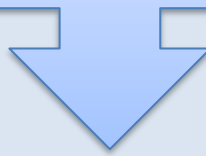
que si bien en el expediente de cierre de negocios (16-01-012) se previno al accionado la presentación de esas declaraciones, cuya persistencia de indolencia llevó, en definitiva, a imponer la sanción prevista en el ordinal 86 del CNPT, en el legajo 16-01-011, la causa de la sanción no fue el mantenimiento de la citada omisión, sino la sola desidia en la presentación oportuna de las declaraciones de marras. Fue precisamente ante esa desatención formal que por resolución N°ATH-CE-SA-04-V-315-15 de las 14 horas 30 minutos del 28 de septiembre del 2015, la Administración Tributaria de Heredia impuso una sanción correspondiente a multa equivalente al 50% del salario base, para un total de ₡3.179.200.00 (tres millones ciento setenta y nueve mil doscientos colones). Luego, por resolución N°SCE-SA-04-V-390-15 de las 08 horas 45 minutos del 20 de noviembre del 2015, la Administración Tributaria dispuso declarar sin lugar el recurso de revocatoria formulado por el sujeto pasivo y confirmó la sanción impuesta, lo que fue notificado el 25 de noviembre del 2015. Hecha esa precisión, es claro que el motivo sobre el cual el Tribunal Fiscal Administrativo sustenta su postura de la necesidad de aplicar las reglas del concurso formal positivizadas en el mandato 73 del CNPT, es inexistente, en la medida en que parte de una falsa noción de que ambas causas administrativas derivan de un mismo hecho. En rigor, la génesis de ambos expedientes estriba en conductas diversas, uno, por la omisión prevista en el numeral 79 del CNPT, conducta que no se condiciona ni supedita a desatender un requerimiento previo de aporte de declaraciones, y otro, el de cierre de negocios previsto en el artículo 86 párrafo tercero *ejusdem*, que se encuentra integrado, se reitera, por un supuesto complejo que precisa de un incumplimiento previo, la prevención de corregir y su desatención reiterada. Desde ese plano de análisis, es evidente que el desarrollo de esa instancia apelativa, al partir de un presupuesto inexistente, lo que inserta una patología insalvable en el elemento motivo de ese acto (art. 133 de la LGAP) y que conduce a que el contenido de la decisión (art. 132 *ibídem*) no se corresponda con la legalidad aplicable al caso. Estas deficiencias producen la nulidad de grado absoluto del acto objeto de este proceso, tal y como lo impone el canon 166 de la Ley General de la Administración Pública, que ha de ser declarado.

X.- Sobre la pretensión de validez formulada. Por otro lado, el Estado peticiona en el extremo segundo: "*2.- Declarar la legalidad de la resolución N°SCE-SACN-04-V-390-15 de las 08:45 horas del 20 de noviembre del 2015, dictada por la Administración Tributaria de Heredia.*" El proceso de lesividad, según se ha explicado, tiene por objeto la supresión de un acto emitido por la misma Administración, que considera antagónico con el interés público que su marco de competencias le exige tutelar. Así visto, el objeto de este proceso se ha centrado en el análisis de la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal Administrativo. El Estado no ha aportado alegaciones en orden a acreditar la validez de esas conducta final, mas allá del debate que se ha planteado en torno a la inaplicabilidad de la regla del artículo 73 del CNPT en este caso concreto. La determinación de validez o no de esa conducta, en su generalidad, es un tema ajeno al debate de las partes en esta causa, por lo cual, tal abordaje resulta improcedente. Con todo, es claro que a partir de la supresión del acto del contralor no jerarca que había dispuesto la nulidad de esa resolución, y como derivación de las consecuencias de la declaratoria de nulidad de grado absoluto, la cual, en orden al canon 131 del CPCA, produce efecto retroactivo, ese acto final se encuentra habilitado para producir sus efectos jurídicos, salvo que otras circunstancias impliquen cosa diversa.

XI.- Corolario. La parte accionada opuso la defensas de falta de derecho, misma que debe ser rechazada por las razones arriba expresadas. En consecuencia, debe declararse con lugar la presente demanda de lesividad y disponer la nulidad absoluta de la resolución N°TFA-377-P-2017 de las 11:20 horas del 28 de junio del 2017, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, mediante el cual se declara la nulidad de la Resolución Sancionadora N°SCE-SACN-04-V-390-15 dictada por la Administración Tributaria de Heredia, así como los actos posteriores, a favor del contribuyente Asdrúbal Montero Hernández, cédula de identidad N°4-0146-0805. [...]”

QUINTA SECCIÓN

DOCUMENTOS ÓRGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA:



Para el presente mes, no se publicó documento alguno para el Órgano de Normalización Técnica.



(Imagen con fines ilustrativos)