

CAPITULO III

DISPOSICIONES COMUNES A TODOS LOS HECHOS ILICITOS TRIBUTARIOS: ARTICULACION TECNICA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PUNITIVO

El Capítulo I del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se titula "Disposiciones comunes para todos los hechos ilícitos tributarios". Para efectos de nuestra exposición queremos destacar que tales disposiciones comunes, en general, contienen un intento de articular técnicamente los principios constitucionales del Derecho punitivo que deben tener aplicación general para todos los ilícitos tributarios.

Desde esta perspectiva, hemos incluido en este apartado el análisis también de principios que no vienen estrictamente recogidos en el articulado del Capítulo del Código citado, con el fin de no vernos constreñidos por problemas de inadecuada construcción sistemática de la Ley o, bien, con el fin de no fragmentar discusiones que exigen tomar en cuenta las interrelaciones entre infracciones administrativas, contravenciones y delitos para valorar la medida en que deben encontrar traducción los principios del Derecho punitivo en un caso y otro.

1. Principio de legalidad y tipicidad

El Capítulo I del Título III no incluye norma alguna relacionada con el principio de legalidad y su articulación técnica a través de la exigencia de tipicidad de conductas para efectos de su sanción. El artículo 75 CNPT, incluido en el Capítulo relativo a Disposiciones generales de las infracciones administrativas, establece que la Administración Tributaria deberá imponer las sanciones establecidas en este capítulo con apego al principio de legalidad. Por último, el artículo 86 CNPT, incluido en el Capítulo relativo a las Disposiciones generales de las contravenciones y delitos, dispone, bajo el subtítulo *Regla general de tipicidad*, que "Los tipos de contravención descritos presuponen la existencia de obligaciones precisas y los deberes tributarios previstos en este Código o en otras leyes."

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

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

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

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

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

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

La respuesta a esta pregunta puede discurrir por dos cauces diferentes: por una parte, admitiendo que en materia

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

Con fundamento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, la doctrina española ha transitado por el primer cauce descrito. Cabe citar al respecto las consideraciones de J.J. ZORNOZA³⁹:

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

"...Se siguen así, de forma prácticamente unánime en la doctrina y en la jurisprudencia de nuestros más altos Tribunales, las tendencias manifestadas en otros ordenamientos, al reconocer **que en el actual grado de**

³⁹ El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Ed. Civitas, Madrid, 1992, p.p. 79-80.

desarrollo del Estado social el recurso a las fuentes reglamentarias no sólo es inevitable, sino incluso conveniente, sobre todo en materia del denominado derecho penal accesorio (o económico); por lo que la reserva de ley sancionadora se define como "tendencialmente absoluta", para entenderla satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico."

Esta es la tesis que aparece recogida en la Ley General Tributaria donde, como indica el mismo **ZORNOZA**⁴⁰, "pese a la proclamación inicial del artículo 77.1 de la LGT, que considera infracciones tributarias las tipificadas y sancionadas "en las leyes", el artículo 78.2 viene a admitir que, "dentro de los límites establecidos por la ley" las normas reglamentarias de los tributos especifiquen supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos".⁴¹

Así, lo importante es que, por Ley, se establezca que la violación del deber de colaboración es una conducta infractora y, también por Ley, se establezca la sanción correspondiente. Volviendo a nuestro ejemplo, ello no impide que, para

⁴⁰ Op. cit., p.p. 80-81.

⁴¹ El Proyecto de segunda versión preparado por el Ejecutivo también se decantaba en esta dirección. Así, el artículo 73 disponía que "La acción u omisión en que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente, que se encuentre expresa y precisamente tipificado en una norma legal. **No obstante, dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de deberes formales cuyo incumplimiento dé lugar a infracción, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos".**

determinar cuál es ese deber de colaboración concreto, deba tomarse en consideración tanto las normas legales en que se establece como aquellas reglamentarias o disposiciones generales que, de acuerdo con lo expuesto, **completan o integran** los deberes formales.

Esta solución habría de acogerse también en nuestro medio, si partimos de algunos pronunciamientos de la Sala Constitucional que han sostenido el carácter absoluto de la reserva material de ley en materia penal.⁴²

⁴² Tal sucede en su Voto 6660-93 en que se señala que "El artículo 39 de la Constitución Política consagra entre otros, el principio de legalidad, que en materia penal significa que la ley es la única fuente creadora de delitos y penas. Esta garantía se relaciona directamente con la tipicidad, que es presupuesto esencial para tener como legítima la actividad represiva del Estado y a su vez determina que las conductas penalmente relevantes sean individualizadas como prohibidas por una norma o tipo penal. El objeto de este principio es proporcionar seguridad a los individuos en el sentido de que sólo podrán ser requeridos y efectivamente condenados por conductas que están debidamente tipificadas en el ordenamiento jurídico. La garantía del debido proceso en torno a este principio, se manifiesta claramente en la aplicación de "nullum crimen, nulla poena sine previa lege" (artículo 39 Constitucional), el cual también obliga, procesalmente, a ordenar toda la causa penal sobre la base de esa previa definición legal, que en materia penal especialmente, excluye no sólo los reglamentos u otras normas inferiores a la ley formal, sino también todas las fuentes no escritas del derecho, así como toda interpretación analógica o extensiva de la ley (sustancial o procesal)..."

Esta tesis contenida en esta resolución determina la prevalencia de la que ya se contenía en un Voto salvado al Voto 1876-90, del Magistrado Rodolfo Piza Escalante, en que se declaraba inconstitucional el artículo 394 del Código Penal, "porque para completar el tipo penal, delega en un reglamento lo que equivale a permitir que sea el reglamento el que fije las conductas punibles y esto viola la Constitución Política en su artículo 37."

Por otra parte, la jurisprudencia de la Sala Constitucional ha sostenido que en materia de multas rige un principio de legalidad absoluta, por ser materia represiva. Recuérdese, al respecto, la objeción que puso en la Consulta de la Ley de Tránsito en relación con la posibilidad de que las multas se adecuaran automáticamente en proporción al índice de precios para los consumidores. Dijo

Cabe preguntarse si a las contravenciones, que en la tripartición de la Ley no son infracciones administrativas sino figuras típicamente penales, se les debe aplicar el principio de legalidad penal en sentido estricto, o si cabe la aplicación del principio de legalidad tributario-punitivo, en los términos precisados. En mi opinión, visto que no contemplan pena privativa de libertad, puede aplicárseles este último.

En cambio, esta primera vía de solución expuesta no parece necesaria si se admite la llamada teoría de las leyes penales en blanco. Esta teoría es expresamente acogida en el Voto 1876-90 de la Sala Constitucional, de acuerdo con el cual "es posible concluir que sí resulta posible completar una norma penal por medio de un reglamento, siempre que al hacerlo el Poder Ejecutivo se mantenga dentro de su esfera propia de competencia y que la ley que remite establezca con suficiente claridad los presupuestos de punibilidad, así como la clase y extensión de la pena; el establecer si ello se cumple debe hacerse en cada caso."

entonces la Sala que esa posibilidad era:

"...violatoria del PRINCIPIO DE LEGALIDAD en materia represiva, contemplado en el artículo 39 constitucional. En lo que se refiere a este Principio, la Sala tomando en cuenta otros pronunciamientos que ya ha externado a través de su jurisprudencia, señala que el principio de legalidad se traduce en la reserva absoluta de ley; la predeterminación de las conductas ilícitas y de las sanciones aplicables debe, por tanto, realizarse por norma con rango de ley, no siendo posible que la punibilidad de una acción u omisión esté basada en normas distintas o de rango inferior a las legislativas. En otras palabras, a nadie se puede hacer sufrir una multa que no esté predeterminada por una ley anterior. Como se desprende del mismo artículo 39 ibídem, a nadie se hará sufrir una pena, que no esté sancionada con una ley anterior. Consecuentemente, dejar en manos de la Administración la facultad de reajustar una pena con fundamento en un índice de precios de los consumidores, es irrespetar la supremacía de las normas constitucionales y violar el principio de legalidad en materia de penas..."

2. Principio de non bis in idem

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

En la interpretación de este artículo, conviene tener en cuenta, para nuestros efectos, lo dispuesto por la Sala Constitucional en algunas de sus sentencias. Así, por una parte⁴³, ha señalado que:

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

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

⁴³ Voto 5967-93.

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

Evitar la doble persecución por un mismo hecho y aplicación del principio en materia de ilícitos administrativos son, pues, dos aspectos esenciales del principio de *non bis in idem*. El reconocimiento de estos dos aspectos en nuestra jurisprudencia constitucional abona el terreno para entender aplicable a nuestro ordenamiento lo expresado por J.J. ZORNOZA⁴⁴ en relación con este principio: "...principio general del derecho que excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado en la vía penal y en la administrativa, en los casos en que se aprecie "la identidad del sujeto, hecho y fundamento, sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración" (STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4)".

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

a) La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

b) En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y el desarrollo de la acción judicial. Sin embargo, si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito, ya sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas y, si su

⁴⁴ Op. cit., p. 99.

naturaleza lo permite, abonadas al cumplimiento de la pena establecida por los tribunales.”

Esta norma regula el *non bis in idem* en un doble sentido: en primer lugar, sustancialmente prohíbe sancionar penal y administrativamente por unos mismos hechos; en segundo lugar, procedimentalmente plantea la idea de preferencia de las actuaciones penales sobre las sancionadoras administrativas, paralizando el procedimiento ya incoado o impidiendo cualquiera ulterior.⁴⁵

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

2.1. Relación infracciones/contravenciones-delitos

La norma transcrita plantea dos hipótesis en cuanto a la relación entre la sanción de infracciones y la de contravenciones y delitos:

a. Que no haya habido sanción por infracción administrativa: se puede seguir causa por delito o contravención, excluyéndose el seguimiento de expediente por infracción administrativa. La Ley no dice nada en cuanto a si, en caso de desestimación o absolución por delito o contravención, puede seguirse por infracción. En España, y en el proyecto de segunda versión elaborado por el Poder Ejecutivo, existe la regla de que, en tal caso, puede seguirse por infracción, respetando los hechos tenidos por probados en sede jurisdiccional. Esto tiene sentido en la medida de que la figura delictiva o contravencional exija unos elementos típicos no contenidos en la infracción administrativa y que

⁴⁵ Cfr. ZORNOZA, *Op. cit.*, p. 101, en referencia a norma análoga del ordenamiento español.

sea la ausencia de aquéllos la que haya motivado la desestimación o absolución. Así, pese a no haber en los hechos delito o contravención, sí podría existir infracción: por ejemplo, si el delito no se configuró por falta de un elemento subjetivo doloso, ello no obsta para que se configure una infracción, que sólo requiere un elemento subjetivo culposo. Ahora, puede entenderse que, por un principio general relativo al obligado acatamiento por la Administración de lo determinado por los órganos jurisdiccionales, el respeto de los hechos tenidos por probados en sede jurisdiccional sería obligado, pese a la falta de mención expresa en la Ley.

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

Se plantea el problema de cómo perseguir por contravención o delito cuando ya se ha aplicado la sanción de cierre de negocio. Por ejemplo, la no emisión de facturas o comprobantes debidamente autorizados puede ser un acto preparatorio de una contravención o delito: digamos, de la inexactitud u omisión de una o varias operaciones de la contabilidad (art.89 a) o de una defraudación fiscal. Al tenor del artículo 66 b), Los comportamientos infractores deben tenerse como subsumidos en el delito o en la contravención. Por lo tanto, por la naturaleza de la sanción de cierre, su revocación carecería de sentido práctico y no habría posibilidad de abonó o acreditación. Esto podría llevar a alegar que si ya se sancionó el acto preparatorio, no podría sancionarse también el acto preparado.

Sin embargo, es de tomar en cuenta que el artículo 20 de la Ley 6826, del Impuesto General sobre las Ventas, dispone que la Administración Tributaria queda facultada para

ordenar el cierre de los establecimientos "así como para aplicar otras sanciones administrativas o penales". La norma, lógicamente, está redactada en forma defectuosa, pues la Administración no tiene potestad para aplicar sanciones penales, sino tan solo para iniciar un procedimiento de intimación previa y realizar la denuncia ante el Ministerio Público. No obstante, su sentido es afirmar que cabe la aplicación conjunta de la sanción de cierre con otras sanciones administrativas o penales.

Desde un punto de vista de legalidad positiva, esta disposición es especial respecto a la del artículo 66 CNPT, por lo que la regla de que cabe imponer sanción penal tras haber impuesto la sanción administrativa, siempre que se revoque y se abone o acredite esta última, no opera en materia de cierre.

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

La doctrina y la jurisprudencia argentinas se han decantado hacia admitir la coexistencia de la pena de clausura con otras penas, como las de multa, con base en otro tipo de argumentos: la acumulación de sanciones puede ser un mecanismo más para ponderar la gravedad de los ilícitos. Así, sostienen L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO⁴⁶ que si bien una aplicación mecánica del non bis in idem llevaría

⁴⁶ Op. cit., p. 275.

a considerar violatoria del principio la norma del artículo 44 de la Ley 11.683 que establece que la sanción de clausura se aplicará sin perjuicio de la multa prevista en el art. 43, ello no es jurídicamente necesario. En efecto, puede tratarse de un simple mecanismo para gravar más fuertemente aquellas conductas que representen un alto grado de incidencia negativa en las facultades de control del organismo fiscal y que hayan hecho correr un mayor peligro a la recaudación. Es decir, "no se daría la hipótesis de un doble juzgamiento, sino de distintos procedimientos originados en penas de naturaleza distinta, integrados para la ponderación de la gravedad de una falta."

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

2.2. Concepto de mismo hecho

Para la aplicación del principio "non bis in idem", debemos estar frente al problema de un **mismo hecho** sancionado doblemente. Como explica ZORNOZA⁴⁷, en "esta primera vertiente, la prohibición que representa el citado principio se apoya en la existencia de una "coincidencia fáctica" que el Tribunal Constitucional cifra en la exigencia de una "identidad del sujeto, hecho y fundamento" (STC 2/1981, de 30 de enero); requisitos cuya verificación puede plantear problemas ya que, en algunos supuestos, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas

⁴⁷ Op. cit., p.p. 101-102.

diferentes, siendo constitutivo de varios delitos o infracciones y dando origen, en consecuencia, a varias sanciones sin que se vulnere principio alguno."

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

De modo que la regla general es que no cabe duplicidad de sanciones cuando se trate de un mismo sujeto, un mismo hecho y las sanciones tengan un mismo fundamento, debiendo producirse estas tres condiciones en forma conjunta e inseparable.⁴⁸

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

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

Así, se plantea el problema de la relación que guarda esta exigencia del *non bis in idem* con el llamado concurso formal o ideal, cuya característica básica es, precisamente, que

⁴⁸ Cfr. A. MORILLO MENDEZ, Las sanciones tributarias, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, p. 77.

una misma conducta -un mismo hecho- viola varias disposiciones legales.

Al decir de ZORNOZA⁴⁹, se trata de cuestiones de distinta naturaleza. En efecto, el concurso ideal supone ciertamente un mismo hecho que viola diversas disposiciones legales, con la característica básica de que estas disposiciones no se excluyen entre sí. Debe entenderse que, en este caso, no se produce violación del non bis in idem si las sanciones se acumulan total o parcialmente, precisamente porque no se da la tercera condición apuntada, esto es, la identidad de fundamento.

En cambio, sí estaríamos ante un caso de violación del non bis in idem si el mismo hecho viola diversas disposiciones legales que se excluyen entre sí y, pese a ello, se acumularen las sanciones. Esta es la hipótesis del llamado concurso aparente de normas⁵⁰, que exige la prevalencia de una de las disposiciones, determinando la inaplicación de las demás, siguiendo diversos criterios: el principio de especialidad (la disposición especial prevalece sobre la general); el principio de consunción (la norma que contiene íntegramente a otra se prefiere a ésta); el principio de subordinación (la norma que la ley no haya subordinado expresa o tácitamente a otra, se aplica en vez de la accesoria)⁵¹.

Vista a la luz de estos conceptos, la disposición del artículo 66 b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios parece contener una disposición relacionada con el concurso aparente de normas. Así, se dice, "las infracciones

⁴⁹ Op. cit., p. 106.

⁵⁰ Cfr. en ese sentido I. SANCHEZ AYUSO, Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 27.

⁵¹ Tomamos estos conceptos de la propia Exposición de Motivos de nuestro Código Penal (Ley 4573 de 4 de mayo de 1970 y sus reformas).

que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito, ya sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito." Bien entendida, la norma abarca dos hipótesis: la infracción que es preparatoria del delito; la infracción cuya acción está incluida en el tipo delictivo.⁵²

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

Quizá sea interesante analizar la aplicación de la disposición comentada acudiendo a un ejemplo: la relación entre la infracción administrativa del artículo 76 CNPT (mora en el pago de tributos) y la contravención del artículo 87 b) (determinación y acreditación de gastos o deducciones que no correspondan). En ese sentido, tenemos que:

a. Si el contribuyente incluye en su declaración una deducción que no corresponde (partiendo de que no hay eximentes subjetivas) y, como consecuencia de ello, paga en menos de lo que debería haber pagado, comete la contravención del 87 b).

b. Ahora, como el pago que finalmente se hiciera estaría vinculado con un hecho configurador de "sanción penal tributaria" (art. 40 a CNPT⁵³), tenemos que éste se habría

⁵² En relación con el Proyecto de segunda versión del Ejecutivo, la redacción de este artículo suprimió, a manera de un simple error material, la expresión "las infracciones que puedan ser consideradas sea actos preparatorios...sea acciones u omisiones..."

⁵³ "...Los intereses y los recargos se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse conforme a las leyes respectivas o al presente Código, en los siguientes supuestos:

a) Que la obligación se encuentre vinculada directamente con hechos configuradores de sanciones penales tributarias, condición que será determinada de acuerdo con lo previsto en el artículo 81 de este Código..."

producido **fuera de plazo**. Con ello, se configuraría también la infracción administrativa del artículo 76 (mora). La pregunta es si ésta se acumula con la contravención del artículo 87 b).

De acuerdo con el artículo 66 a), que comentamos, la sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa **por los mismos hechos**.

La cuestión a dilucidar, entonces, es si la deducción indebida (hecho contraventor del tipo del artículo 87 b) y el pago fuera de plazo -o el no pago dentro del plazo- (hecho infractor del tipo del artículo 76) constituyen **el mismo hecho**, o no, y si estamos ante un concurso aparente de normas, o no.

En una primera aproximación, podemos notar que ambas conductas están ubicadas en momentos distintos. De hecho, doctrinalmente, conductas como la descrita en el artículo 87 b) son consideradas infracciones materiales que no causan -o no han causado aun-perjuicio económico a la Administración. Como explica PEREZ ROYO con vista de norma análoga del ordenamiento español, "se adelanta la sanción al momento de la tentativa de los actos preparatorios de otra infracción lesiva para el Tesoro."

Así, con esta observación, podríamos vernos inclinados a entender que se trata de hechos distintos, siendo el elemento temporal esencial para identificar un hecho.

Sin embargo, esta conclusión presupone atomizar el proceso de amenaza y lesión del bien jurídico tutelado en compartimientos estancos, esto es, en hechos aislados con autonomía propia entre sí.

En cambio, podría intentarse la identificación de los hechos en función de un elemento finalístico. Este no sería otro que la lesión concreta del bien jurídico tutelado. De este

modo, todos aquellos actos que se concatenan entre sí hacia una lesión concreta de este bien jurídico pueden ser considerados como partes componentes de un **mismo hecho**.

Esta interpretación encuentra asidero positivo en el inciso b) del citado artículo 66 que, como expusimos, dispone la subsunción de la infracción administrativa en el delito⁵⁴ cuando aquélla pueda ser considerada "acto preparatorio" del delito.

Resta, sin embargo, una importante duda interpretativa. Por un claro defecto lógico en la sistemática de la Ley, en el caso concreto que analizamos resulta que lo tipificado como contravención es el **acto preparatorio** de lo tipificado como infracción. Es decir, el hacer una deducción indebida es un acto preparatorio del pagar en menos y no viceversa. Por lo tanto, si, de acuerdo con el texto de la Ley, la infracción administrativa debe ser subsumida en la figura penal (contravención, en este caso), cuando aquélla sea preparatoria de ésta, a contrario sensu, no debería subsumirse cuando la contravención es el acto preparatorio de la infracción.

Esta inconsistencia del texto de la Ley nos llevaría a aplicar la tesis del hecho ilícito como unidad finalista sólo cuando el comportamiento más grave es el que lesiona efectivamente el bien jurídico. En cambio, cuando la Ley considera más grave el hecho amenazador del bien jurídico que el hecho que lo lesiona efectivamente, ambos habrían de ser considerados "hechos distintos" y, por tanto, podrían ser sancionados separada y acumulativamente.

⁵⁴ Debe entenderse que también en la contravención. La mención únicamente del "delito" obedece a que esta norma venía incluida en la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo, en cuya sistemática sólo se contemplaban infracciones y delitos.

El punto no es, sin embargo, claro y, por tanto, queda abierto a la interpretación. Así, alejándonos de una interpretación literal, podría considerarse que el resultado de ésta produce discriminación injustificada y violación de la esencia del principio *non bis in idem*. De este modo, si aplicamos el canon interpretativo de acuerdo con el cual debe escogerse la interpretación que mejor se adecúe a la Constitución, pareciera imponerse la idea de que la sanción del artículo 87 b) excluye la imposición de recargo por mora del artículo 76. Esta interpretación se refuerza si nos remitimos a los propios principios que informan la Ley, ya expuestos.

Resta decir que con esta interpretación, estaríamos dando cabida para una aplicación del principio de subordinación no en función de cuál comportamiento es preparatorio de cuál, sino en función de cuál de los dos actos, el preparatorio y el que produce la lesión del bien jurídico, sea más gravemente "considerado" (si bien no necesariamente más gravemente sancionado, según indicamos a continuación). Con ello, el tratamiento para este concurso aparente de normas sería similar al previsto en el artículo 73 CNPT para el caso de concurso formal de infracciones administrativas: aplicación sólo de la sanción más severa. Con una única diferencia: puede darse que, en el caso concreto, la sanción de la infracción administrativa sea más grave que la contravención y, sin embargo, deba aplicarse prevalentemente la contravención (pues, de acuerdo con la vertiente procesal del *non bis in idem*, lo penal excluye lo administrativo).

También es atinente aquí plantearse nuevamente el tema de la sanción de cierre de negocio, cuyos comportamientos infractores podrían en principio estar consumidos o subordinados respecto de comportamientos constitutivos de otra infracción administrativa, contravención o delito. En tal caso, el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, al decir que puede aplicarse el cierre de negocios y

otras sanciones administrativas y penales, dispone que estamos ante un concurso ideal de conductas: el mismo hecho lesiona dos tipos de ilícitos y, sin embargo, ninguno excluye al otro, con lo que sale del ámbito de regulación del artículo 66 CNPT.

Esta interpretación es la que parece haber acogido el artículo 29 del Reglamento a la Ley, que dispone que cuando para las causales de cierre se haya previsto otra sanción administrativa, la Administración Tributaria aplicará la sanción más severa, considerando como tal en principio el cierre, sin perjuicio de que si en un caso concreto comprueba que éste no lo es, aplique la multa que corresponda. Nótese que esta norma implícitamente asume que estamos ante un concurso ideal al aplicar a este caso la disposición que, para el concurso formal o ideal, prevé el artículo 73 CNPT: "Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa".

Ahora, ciertamente la norma del artículo 29 del Reglamento se refiere a concurso entre infracciones administrativas, no al concurso entre infracciones administrativas y figuras penales. No obstante, al reconocer que estamos ante un caso de concurso ideal, deja planteado el problema de que no existe una norma en nuestro ordenamiento que resuelva claramente cómo se debe sancionar el concurso ideal entre una infracción administrativa y una figura penal. En la hipótesis de aplicación del cierre de negocios, la norma del artículo 20 implícitamente dispone una sanción del concurso ideal equivalente a la suma de la sanción de cierre y la sanción penal que corresponda. Y ya hemos dicho que, en la medida en que esta acumulación pueda ser justificada como una integración de sanciones para la ponderación de una sanción proporcionada a la gravedad de la falta; o como una integración de sanción principal y accesoria para tutelar bienes jurídicos distintos, podría salvar su cuestionamiento de constitucionalidad.

3. Responsabilidad subjetiva

3.1. Regla general

El artículo 69 CNPT señala como regla general que “Los hechos ilícitos tributarios son sancionables sólo si son realizados dolosa o culposamente, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.”

La Sala Constitucional, en su citado voto 3929-95, considera el reconocimiento de la necesidad del elemento subjetivo previsto en este artículo como clave para la constitucionalidad del régimen. De igual forma, ha resaltado la aplicación de este concepto también en materia de las infracciones que dan lugar a la sanción de cierre de negocios.⁵⁵

⁵⁵ Cfr. Voto 1510-96:

“...la aplicación del criterio de la responsabilidad objetiva. En realidad, las normas en sí no contienen ninguna redacción que permita deducir que se aplicará este criterio en la valoración que puede caberle a los representantes o sus dependientes, el artículo 20 citado claramente establece que la Administración Tributaria deberá observar el debido proceso, lo cual implica que una eventual violación de los derechos constitucionales de los administrados derivaría no de la norma en sí, sino más bien de su aplicación.”

En alguna jurisprudencia administrativa producida en materia de cierre de negocios antes de la reforma de 1995 y de la jurisprudencia de la Sala Constitucional de referencia, se manejó el concepto de que a las infracciones previstas en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas corresponde una sanción automática, que conllevaba que, comprobado el incumplimiento, no importan las razones por las que éste se produjo, haciéndose el contribuyente acreedor a la sanción (cfr. Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 295-94, de 5 de octubre). Este concepto es erróneo en la medida que suponga el reconocimiento de una responsabilidad objetiva, si bien es de reconocer que en el caso citado el Tribunal Fiscal Administrativo apreció la presencia de un comportamiento negligente. En la resolución 23-95, de 9 de febrero, de la Sala Primera

Ahora, es importante tener en cuenta que la presencia de este elemento subjetivo ha de apreciarse no con base en una investigación psicológica sobre las intenciones del autor, sino con base en "los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica, cuya prueba haya de bastar para estimar la concurrencia de dicho elemento en la infracción, aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible como hemos señalado con el derecho fundamental a la presunción de inocencia."⁵⁶

del Tribunal Fiscal Administrativo, se reitera el carácter automático de la sanción de cierre y, ahora sí, expresamente se invoca el artículo 69 del antiguo Título III CNPT, que disponía que, en infracciones tales como la omisión de presentación de declaraciones juradas, la mora en el pago del tributo y el incumplimiento de sus obligaciones por los agentes de retención o percepción, no se requería la presencia de dolo o culpa. A la vista de la nueva legislación, este criterio es insostenible: pese a ello, es de recordar la ya citada resolución del mismo Tribunal Fiscal No. 287-V-96 P, de 9 horas de 22 de octubre, que afirma que "...este tipo de sanciones de carácter administrativo, conforme a lo dispuesto por el artículo 72 del Código Tributario, no resulta necesario por parte de la Administración Tributaria, demostrar la existencia de los elementos subjetivos de dolo o culpa en la infracción, requisitos los cuales sí son exigidos por el artículo 69 *ibídem* para los ilícitos tributarios."

⁵⁶ J.J. ZORNOZA, *Op. cit.*, p. 139. En materia de cierre de negocios, nótese el razonamiento seguido, en el mismo sentido expuesto en el texto, por el Tribunal Fiscal Administrativo:

"Considera esta Sala que la presunción de veracidad del acta de hechos no ha sido desvirtuada o atacada con pruebas idóneas y que en el caso de análisis está demostrado que la recurrente ha incumplido con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley que enorma la materia y 29 y 30 de su reglamento, de no haber emitido ni entregado en varias ventas las facturas debidamente autorizadas por la Administración en el momento de la visita de los auditores fiscales, lo que constituye causal de cierre de establecimiento comercial. De tal manera que esa situación revela una conducta indebida y negligente, además violatoria de la Ley que rige la materia y su reglamento, por lo que se da la necesaria demostración de culpabilidad conforme lo preceptú el ordinal 39 de la Constitución Política y 68 del Código de Normas y

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

Decir también que el elemento culposo abarca hipótesis como la culpa in eligendo y la culpa in vigilando, modalidades de indudable relevancia práctica.⁵⁷

Procedimientos Tributarios." (Sala Primera, No. 92-96 de las 9 horas del 11 de junio de 1996. En igual sentido la No. 109 de las 8 horas del 25 de junio de 1996).

57

Se ha dicho al respecto en materia de cierre de negocios:

"...Además no puede desvirtuar la infracción detectada achacándole el error a su empleada, toda vez que cada contribuyente es responsable de cumplir a cabalidad con lo que establece la ley tributaria, sea el de emitir y entregar al cliente la factura o el comprobante debidamente autorizadas por esa Dirección, siendo responsabilidad del propietario el encargar de emitir la factura correspondiente a una persona debidamente instruida al efecto." (CNRTF 17408-95 de las 12:08 horas del 20 de diciembre de 1995, confirmada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 63-96 de las 8:00 horas del 29 de abril de 1996). También:

638-96

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

3.2. Aplicabilidad de la regla general a todos los tipos de hecho ilícito tributario

Es de observar que la regla de la mera negligencia como elemento subjetivo mínimo, originariamente prevista en la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo sólo para las infracciones administrativas, ha quedado incluida como una disposición común a todos los hechos ilícitos tributarios. Por ello, a menos que una figura concreta establezca un tipo subjetivo distinto, sea expresamente o implícitamente a través de los verbos descriptivos de la acción típica utilizados, los hechos ilícitos tributarios se cometerán por mera negligencia.⁵⁸

3.3. Régimen de las personas jurídicas:

El nuevo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios estableció un sistema de responsabilidad de las personas jurídicas recogido en el nuevo artículo 67. Este dice literalmente:

"Las personas jurídicas y las demás entidades citadas en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código, no serán responsables penalmente. Sin embargo, en lo civil, responderán solidariamente por las acciones o las omisiones que sus representantes realicen en el cumplimiento de sus funciones".

Cabe puntualizar la extrema confusión con que viene redactado este artículo 67. Resulta francamente difícil dilucidar qué se quiso decir con esa distinción entre lo civil y

la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 8 horas del 20 de junio de 1996). En igual sentido, el fallo 203-95, de 1 de setiembre, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo.

⁵⁸ Podríamos así decir que se cometen negligentemente las infracciones administrativas previstas en los artículos 76, 77 y 78, las contravenciones previstas en los artículos 87 y 89 y los delitos previstos en los artículos 91 y 92.

Reglas de Prescripción
de los delitos tributarios
se rige por el C.P. 52

↳ Inducir a error a la A.T. 5 al
de fraude: 7 de 2005.B → 10 años
9 - intereses, multas y recargos

lo penal, cuando lo que aquí tenemos entre manos son obligaciones tributarias principales, obligaciones tributarias accesorias con carácter indemnizatorio (intereses) y obligaciones tributarias punitivas (multas). Así, es claro que lo "civil" no puede ser la obligación tributaria principal pues, en tal caso, la sociedad responde por ella no como responsable solidario sino como sujeto pasivo contribuyente. Tampoco podría ser la obligación por "interés" pues en tal caso también el obligado principal es la sociedad misma. No pueden ser las multas por contravención porque éstas constituyen, precisamente, el aspecto penal de la cuestión y no el civil. Por exclusión, no queda otra cosa que pensar que el legislador quiso referirse a las multas por infracción con eso de "en lo civil". Esto se refuerza con una interpretación a contrario sensu de la frase "no serán responsables penalmente": sí serán responsables por infracción administrativa.

Un esfuerzo interpretativo nos puede llevar a entender que, de acuerdo con el régimen aquí establecido, las multas por contravención y las penas por delito no pueden ser nunca aplicadas a personas jurídicas o entes colectivos.⁵⁹ En cuanto a las infracciones administrativas (y suponiendo benévolamente que el legislador al decir "penalmente" se refería sólo a contravenciones y delitos), resulta de esta norma que siempre debe determinarse la responsabilidad de las personas físicas o naturales representantes de las personas jurídicas. Ello porque la persona jurídica no aparece como sujeto activo de la infracción, sino como responsable

⁵⁹ En materia de contravenciones, esta interpretación viene reforzada por el último párrafo del artículo 83, que parece establecer, *a contrario sensu* y visto lo confuso de la redacción de la norma comentada del artículo 67, que las personas jurídicas sólo responden por ciertas sanciones accesorias. Así, aun cuando se determine la culpabilidad de un representante social, el patrimonio social nunca va a responder solidaria o subsidiariamente de la multa impuesta (que es sanción principal).

lo penal, cuando lo que aquí tenemos entre manos son obligaciones tributarias principales, obligaciones tributarias accesorias con carácter indemnizatorio (intereses) y obligaciones tributarias punitivas (multas). Así, es claro que lo "civil" no puede ser la obligación tributaria principal pues, en tal caso, la sociedad responde por ella no como responsable solidario sino como sujeto pasivo contribuyente. Tampoco podría ser la obligación por "interés" pues en tal caso también el obligado principal es la sociedad misma. No pueden ser las multas por contravención porque éstas constituyen, precisamente, el aspecto penal de la cuestión y no el civil. Por exclusión, no queda otra cosa que pensar que el legislador quiso referirse a las multas por infracción con eso de "en lo civil". Esto se refuerza con una interpretación a contrario sensu de la frase "no serán responsables penalmente": sí serán responsables por infracción administrativa.

Un esfuerzo interpretativo nos puede llevar a entender que, de acuerdo con el régimen aquí establecido, las multas por contravención y las penas por delito no pueden ser nunca aplicadas a personas jurídicas o entes colectivos.⁵⁹ En cuanto a las infracciones administrativas (y suponiendo benévolamente que el legislador al decir "penalmente" se refería sólo a contravenciones y delitos), resulta de esta norma que siempre debe determinarse la responsabilidad de las personas físicas o naturales representantes de las personas jurídicas. Ello porque la persona jurídica no aparece como sujeto activo de la infracción, sino como responsable

⁵⁹ En materia de contravenciones, esta interpretación viene reforzada por el último párrafo del artículo 83, que parece establecer, *a contrario sensu* y visto lo confuso de la redacción de la norma comentada del artículo 67, que las personas jurídicas sólo responden por ciertas sanciones accesorias. Así, aun cuando se determine la culpabilidad de un representante social, el patrimonio social nunca va a responder solidaria o subsidiariamente de la multa impuesta (que es sanción principal).

solidario.⁶⁰ Así, una vez determinada la autoría y responsabilidad de la persona natural, la sanción respectiva, en fase de ejecución, puede aplicarse solidariamente a la persona jurídica.

Este régimen es totalmente diferente al previsto en el artículo 79 del antiguo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Decía este artículo:

“Las entidades o colectividades a que se refiere el artículo 17, incisos b) y c), tengan o no personalidad jurídica, pueden ser sancionadas por infracciones **sin necesidad de establecer el dolo o culpa de una persona natural.**”

Incluso para casos que en principio deben resolverse todavía a la luz de la anterior legislación, el nuevo régimen debería ser aplicable en este punto. En efecto, es evidente que la norma del nuevo artículo 67 es más favorable que la aun vigente del artículo 79. Dada la naturaleza **punitiva de las infracciones y sanciones administrativas, según lo ha determinado la misma Sala Constitucional, es de aplicación supletoria el Código Penal.** Así lo estableció la Sala en la resolución ya citada en relación con la falta de causas eximentes de responsabilidad en el Código Tributario para las infracciones administrativas:

“Sin embargo, cabe advertir que no se incluyen en la sección de comentario, causas eximentes de responsabilidad - las que sí existen en el actual Código tributario (artículos 76 y 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente) , pero no se vulnera lo dispuesto en el artículo 39 constitucional, si se interpreta que,

⁶⁰ Hecho que resulta del todo ilógico, máxime cuando nuestra propia Sala Constitucional ha admitido la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos activos de infracciones administrativas, dado que no existe pena privativa de libertad. Cfr. el Voto no. 5399-95.

vista la exigencia de culpabilidad del artículo 69 del Proyecto, esta reforma tributaria se inserta mutatis mutandis EN LA PARTE GENERAL DEL CODIGO PENAL”.

Pues bien, dicha parte general del Código Penal contempla el artículo 12, que dice:

“Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulgare una nueva ley, aquél se regirá por la que sea más favorable al reo, en el caso particular que se juzgue.”

En consecuencia, no procede determinar una infracción **sin concomitantemente determinar la responsabilidad de una persona natural o física concreta en dicha infracción.**

Esto constituye, sin duda, una importante deficiencia de la regulación de la responsabilidad de las **personas jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica como sujetos activos de hechos ilícitos tributarios.** En este sentido, la doctrina más moderna ha entendido que, en esta materia, la aplicación de los principios del derecho punitivo a las infracciones, por cuanto carecen de pena privativa de libertad, debe experimentar algunos matices. De este modo, cuando se trata de ilícitos que no contemplan la cárcel como sanción, las personas jurídicas pueden ser sujeto activo de estos ilícitos.

Pues bien, este principio podía aplicarse perfectamente a las infracciones administrativas y hasta a las contravenciones en la Ley aprobada. Sin embargo, ello no es así, con lo que sólo cabe responsabilizar a las personas físicas que operan al interno de una persona jurídica u organización colectiva.

En la última versión del Ejecutivo se resolvía este tema mediante la introducción de una norma expresa en que se precisaba el elemento subjetivo de las personas jurídicas, así: “Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo

17 de este Código serán responsables en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas".

El comentario de una norma de este tipo podemos dejárselo al profesor **J. BUSTOS RAMIREZ**⁶¹, Catedrático de la Universidad Autónoma de Barcelona:

"El artículo 77,3 (LGT) establece que pueden ser sujetos activos las personas jurídicas. Si no hay una diferencia cualitativa entre uno y otro injusto, pareciera que no se puede plantear como sujeto activo a una persona jurídica y tendría que recurrirse a la institución del "actuar por otro". Sin embargo, podría hacerse otra interpretación de este precepto, dada la naturaleza de la sanción (nunca privativa o restrictiva de libertad). Esto es, que como hay una diferencia cuantitativa importante entre delito e infracción tributaria, no es necesario una individualización del sujeto activo ni del autor, y que bastaría con detectar que se ha producido una infracción tributaria dolosa o culposa a través del actuar conjunto de una cadena de personas o de un colectivo. Ciertamente, ello no sería sustentable en el Derecho penal criminal, en virtud de las garantías a la persona frente a la intervención del Estado; // pero aquí tal objeción no se da, pues la intervención sancionatoria del Estado no va a ir dirigida en relación a una persona determinada ni tampoco un colectivo, sino respecto de la persona jurídica, por tanto pareciera sustentable la posibilidad de una sujeto activo plural, siempre que se pueda constatar

⁶¹ "Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", Los delitos contra la Hacienda Pública, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, p. 51

dolo o, por lo menos, culpa, y, además, que la sanción no recaiga sobre las personas naturales, sino sobre la persona jurídica. De este modo, además, se evita la total impunidad sobre la base de procedimientos complejos en la realización de una actividad, que es lo característico al interior de una empresa moderna y que podría provocar LA TOTAL INEFICACIA LEGAL AL RESPECTO, pues no se podría castigar ni por delito ni por infracción tributaria. De este modo, la infracción tributaria pasa a ser una real red de control antes y frente al injusto penal criminal”.

Pues bien, el régimen de la Ley aprobada desentona en cuanto a esta tendencia moderna y, por tanto, probablemente provocará las consecuencias negativas a que se refiere el profesor español.

3.4. Responsabilidad de los representantes

“ El artículo ⁶⁷~~68~~ CNPT establece que los representantes, los apoderados, los directores, los agentes, los funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables, en lo personal, por las acciones o las omisiones establecidas en la presente Ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida.”

En este artículo están implícitos varios aspectos:

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

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

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

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

En la redacción del artículo 68, se hace referencia a este tipo de sujetos, con lo que podría entenderse implícita una interpretación como la que resultaba explícita en las dos normas transcritas de la segunda versión del Proyecto del Ejecutivo. No obstante, la redacción del artículo 68 plantea dos limitaciones para una interpretación en el sentido de estas normas del Proyecto.

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

En segundo lugar, el artículo 68 incluye a los "funcionarios y empleados", sujetos respecto de los que la figura del "actuar por otro" pareciera quedarse corta. Para dilucidar lo anterior, podemos también comentar cómo se planteaba este problema en el proyecto del Ejecutivo ya mencionado.

Se disponía en el artículo 74 del Proyecto:

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

Nótese que en esta redacción resultaba indispensable

que el sujeto que cometía la infracción actuando por el ente colectivo tuviera poderes de dirección o decisión. En ese sentido, afirma ZORNOZA⁶² en relación con norma análoga de la Ley General Tributaria Española:

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

Por lo tanto, es claro que los empleados o funcionarios de una persona jurídica no necesariamente tienen poderes de dirección o decisión, de modo que no es muy consistente que a ellos se les pueda considerar verdaderos **sujetos activos de los hechos ilícitos**.

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

“Se les considerará partícipes de una infracción a todas las personas no incluidas en el artículo anterior que sean

⁶² El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 198.

causantes o colaboren directamente en la realización de una infracción tributaria”.

De modo que el artículo 68 de la Ley parece mezclar dos tipos de sujetos que deberían estar bien diferenciados: los sujetos activos en virtud de la institución del “actuar por otro”; los meros partícipes.

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

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

A mi juicio, lo lógico es que la distinción entre sujetos

con poderes de dirección que actúan por otro (el sujeto pasivo de obligaciones y deberes tributarios) y meros partícipes debe hacerse en sede interpretativa, a fin de evitar situaciones tan extrañas como la descrita. De este modo, las normas del Código Penal que regulan las distintas formas de participación en la comisión de un hecho punible deben ser de aplicación en este punto, asumiendo que el artículo 68 CNPT no está borrando la distinción entre autores y partícipes.

3.5. Causas eximentes de responsabilidad

3.5.1. Sobre su existencia en materia de infracciones administrativas

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

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

"Sin embargo, cabe advertir que no se incluyen en la sección de comentario, causas eximentes de responsabilidad - las que sí

existen en el actual Código tributario (artículos 76 y 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente), pero no se vulnera lo dispuesto en el artículo 39 constitucional, si se interpreta que, vista la exigencia de culpabilidad del artículo 69 del Proyecto, esta reforma tributaria se inserta mutatis mutandis EN LA PARTE GENERAL DEL CODIGO PENAL".⁶³

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

3.5.2. Cumplimiento de un deber legal o ejercicio legítimo de un derecho

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

Esta causa de justificación podría abarcar los casos de la llamada "elusión legítima" o "economía de opción". El contribuyente busca el ahorro de impuestos a través de esquemas legítimos.

3.5.3. Consentimiento de la víctima

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

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

Esta causa de justificación podría abarcar los casos de actuación de conformidad con los criterios señalados en contestaciones a consultas formuladas a la Administración.

3.5.4. Error de derecho o de prohibición invencible

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

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

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

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

"En particular y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus

operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por ej sujeto pasivo u obligado tributario."

Como destaca I. SANCHEZ AYUSO⁶⁴, esta instrucción ha dado lugar a dos interpretaciones extremas: por una parte, la de quienes sostienen que basta que haya una "laguna interpretativa" -esto es, que ni la jurisprudencia ni la Administración hayan manifestado su criterio- para que cualquier interpretación de la norma, aunque fuese claramente errónea, sería suficiente para configurar la causa eximente que estudiamos. Por otra parte, la de quienes entienden que la existencia de una "laguna interpretativa" impone un deber de consulta a los obligados tributarios, de modo que si actúa siguiendo su criterio sin previa consulta el error nunca sería invencible.

Ciertamente se trata de dos posiciones extremas, no compartidas por la mejor doctrina y jurisprudencia.⁶⁵ En efecto, por una parte, la razonabilidad de la interpretación sostenida, siempre será un requisito para que el error pueda ser considerado invencible. Por otra, no es cierto que exista un deber de consulta sobre cualquier asunto en que haya una laguna interpretativa, pues desde el momento en que se encomienda al obligado tributario deberes de auto-determinación o autoliquidación de los tributos, se le encomienda también que proceda él a interpretar el ordenamiento tributario. En esa dirección, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña⁶⁶ tiene dicho que "si se atribuye a los contribuyentes el deber de interpretar la normativa legal aplicable a efectos de llevar a cabo sus operaciones liquidatorias, no puede paralelamente

⁶⁴ Op. cit., p. 332.

⁶⁵ Cfr. I. SANCHEZ AYUSO, Op. cit., p.p. 332 ss.

⁶⁶ Sentencia de 30 de abril de 1993.

obligárseles a seguir una interpretación jurídica de la que discrepen, violentando sus propias convicciones jurídicas al respecto y con la amenaza de recaer sobre ellos la potestad punitiva del Estado."

A la luz de esta orientación jurisprudencial, deriva I. SANCHEZ AYUSO⁶⁷ la siguiente máxima: "Y allí donde la Ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar."

Por su parte, recogiendo lo que al respecto ha sostenido la jurisprudencia tributaria española, señalan J. APARICIO PEREZ y OTROS⁶⁸:

"Desde una faceta subjetiva, no cabe negar que una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de la culpabilidad y así lo ha entendido esta Sala alguna vez (por ejemplo, en la Sentencia de 2 de julio de 1970). El principio en virtud del cual la ignorancia de las Leyes no excusa su cumplimiento (art. 6.1, CC) ha de ser matizado, en el ámbito de la potestad sancionadora, mediante las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes y, por ello, determinantes de la actuación o inactividad del inculpaado... Al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud. Ello elimina la malicia, o dolo en su denominación tradicional, y por tanto excluye la culpabilidad."⁶⁹

⁶⁷ Op. cit., p. 333.

⁶⁸ Op. cit., p.p. 43-44.

⁶⁹ El Tribunal Fiscal Administrativo, como lo hace constar en la resolución de su Sala Primera 5-95, de 10 de enero, ha resuelto reiteradamente que "nadie puede alegar ignorancia de la Ley", por lo que es importante distinguir ésta del error de derecho. Cfr. también T.F.A., resolución No. 1-93, de 12 de enero.

En fin, cuando un asunto es razonablemente discutible, se da el error de derecho, llamado también "error de prohibición", como causa eximente. Como expone L.M. ALONSO GONZALEZ⁷⁰, siguiendo a ALONSO FERNANDEZ, éste es "la ignorancia de la antijuridicidad de la conducta: el autor cree que actúa conforme a Derecho cuando en realidad no es así, y, si es calificable como error invencible es reconducible a la circunstancia excluyente de culpabilidad...Y, en el ámbito sancionador tributario, se ha traducido en la apreciación de la inexistencia de culpabilidad siempre que al obligado tributado no le fuese exigible una actuación distinta a la que desplegó por obedecer la acción materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada."⁷¹

En nuestro medio, se presenta la particularidad de que la existencia de lagunas interpretativas puede considerarse generalizada, en virtud de lo dispuesto por los artículos 117 y 101 CNPT y la práctica que se ha entronizado en torno a ellos. El primero declara la confidencialidad de las informaciones que la Administración Tributaria obtenga, negando el acceso a los expedientes a quienes no sean parte en ellos o sus representantes. El segundo establece que "la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de

⁷⁰ Jurisprudencia constitucional tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 217.

⁷¹ En el mismo sentido, declaró la sentencia del Tribunal Supremo español de 22 de septiembre de 1989:

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

inmediato, por medio del Diario Oficial y de otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117 de este Código. Aparte del condicionamiento del deber de publicar al "juicio de la Administración", históricamente ésta se ha abstenido de publicar tales resoluciones o sentencias. Sólo recientemente, y en forma siempre restringida y reducida, se ha empezado a publicar la llamada Revista de Jurisprudencia Tributaria⁷².

De este modo, aun cuando ya se hubiere resuelto con anterioridad sobre un punto determinado, si la resolución respectiva no ha sido publicada, para los efectos del error invencible es como si existiese una laguna interpretativa.

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

⁷² Publicación periódica del Ministerio de Hacienda, editada en la Imprenta Nacional.

de que las demás salas de cine y teatro tampoco cumplen con dicho deber formal, tal y como lo demuestra el contribuyente con boletos de otros cines."⁷³

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

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

⁷³ Cfr. la resolución no. 23 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, del 24 de mayo de 1993, según la cita E. GUTIERREZ Y ASOCIADOS, Diccionario Tributario Costarricense, Tomo IV, Masther Litho, S.A., San José, 1997, p. 844.

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

En segundo lugar, la resolución, inexplicablemente, cita en forma equivocada el antiguo artículo 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecía literalmente que "Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión correspondiente."⁷⁴ La resolución sostiene, como vimos, que en lugar de "o" decía "no". De este modo, el argumento de que la Sala Constitucional encontró bien que se excluyera el error de derecho del catálogo de causas eximentes de responsabilidad carece del menor fundamento.

3.5.5. Error de hecho o error en el tipo

El artículo 34 del Código Penal establece que "No es culpable quien, al realizar el hecho, incurre en error sobre

⁷⁴ Cfr. Colección de leyes, decretos, acuerdos y resoluciones, primer semestre 1971, tomo II, edición oficial, Imprenta Nacional, San José, p. 77.

algunas de las exigencias necesarias para que el delito exista, según su descripción." Modernamente también se le conoce como error sobre el tipo y consiste en la ausencia de conocimiento o el conocimiento equivocado sobre los elementos del tipo objetivo.

Como explica I. SANCHEZ AYUSO⁷⁵, este tipo de error tiene una gran relevancia en el Derecho Tributario en todos aquellos supuestos "en que el sujeto haya incurrido en error al determinar y/o valorar elementos del hecho imponible, por causas que no le sean imputables." Por ejemplo, ahí donde la Ley establece un criterio de "valor normal o de "precio o valor de mercado" como regla de valoración para ciertas operaciones, es factible que se dé una discrepancia razonable en cuanto a la determinación en el caso concreto de dicho valor o precio. Piénsese en las potestades de ajuste de la base imponible que confiere el artículo 16 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo⁷⁶ a la Administración Tributaria para el caso en que ésta considere que se han dado transferencias de dominio a precios inferiores a los normales entre contribuyentes ligados por vinculación económica al tenor del artículo 9 de la mencionada Ley.⁷⁷

Debe precisarse que el error como causa eximente no debe confundirse con el error que derive de mera negligencia.

⁷⁵ Op. cit., p. 337.

⁷⁶ Título II de la Ley de Reforma Tributaria No. 4961 de 10 de marzo de 1972, reformado por Ley No. 6820 de 3 de noviembre de 1982, Ley No. 6955 de 24 de febrero de 1984, Ley No. 7293, del 31 de marzo de 1992.

⁷⁷ "Se considera que existe vinculación económica cuando los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, efectúen operaciones gravadas con personas con las cuales tengan nexos que se manifiesten por circunstancias tales como el origen de sus capitales, la dirección o conducción real de los negocios, la distribución de los resultados, la estructura de la comercialización de la mercancía, o por cualquier otra determinante y ello redundara en un perjuicio fiscal."

Al respecto cabe citar el caso resuelto mediante la resolución No. 103-94, de 15 de abril, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se rechaza el argumento de que hubo un "error" al colocar en una caja registradora un rollo de los que no estaban timbrados.⁷⁸

3.5.6. Estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor

El artículo 27 del Código Penal dispone, como causa de justificación, que "No comete delito el que, ante una situación de peligro para un bien jurídico propio o ajeno, lesiona a otro, para evitar un mal mayor, siempre que concurren los siguientes requisitos:

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

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

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

Parte importante de la doctrina tributaria se ha planteado la posibilidad de que concorra una situación de estado de necesidad

o, bien, de caso fortuito o fuerza mayor cuando se deja de ingresar, dentro de los plazos legales, la totalidad o parte de la deuda tributaria, en razón a la carencia de tesorería y de recursos financieros.⁷⁹

⁷⁸ En la resolución 21-95 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo se estableció que no es aceptable como causa eximente la prisa del cliente o el error del empleado.

⁷⁹ Puede verse una amplia discusión sobre este tema en I. SANCHEZ AYUSO, Op. cit., p.p. 231 ss. y la bibliografía que cita.

Como expone I. SANCHEZ AYUSO⁸⁰, una hipótesis de estado de necesidad sería que, ante la proximidad del vencimiento de un plazo voluntario de pago de una deuda tributaria, los fondos de que disponga el sujeto no sean suficientes para cubrir todas las obligaciones económicas que en ese momento dado tenga pendientes. De este modo, no tendría más remedio que elegir a cuál o a cuáles da cumplimiento, causando así mal a unos, los acreedores de las obligaciones incumplidas, para evitárselo a otros, los que obtengan el pago. Si la Hacienda Pública está entre los no pagados, podría plantearse la conurrencia de un estado de necesidad. *pago planilla y los impuestos?*

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

En síntesis, la doctrina en comentario entiende que no podría darse ninguna de estas hipótesis cuando la situación de recursos es producida por una actuación dolosa por parte del sujeto, como sucedería, por ejemplo, en el caso de una quiebra fraudulenta. Tampoco si es producida por una actuación culposa, como sucede en el caso de una quiebra culposa, ni, en general, si el sujeto pasivo administra sus negocios o patrimonio con un sentido de la prodigalidad, poniéndolo en permanente peligro.⁸¹

⁸⁰ Op. cit., p. 232.

⁸¹ El Tribunal Supremo Español, en su Sentencia de 25 de marzo de 1942 definía prodigalidad como:

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

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

En esta dirección, es de tomar en cuenta que, en nuestro ordenamiento, el artículo 38 CNPT prevé la posibilidad de pedir facilidades de pago cuando hayan sobrevenido circunstancias que tornen difícil el cumplimiento normal de la obligación, o que puedan dañar seriamente la economía del deudor si dicho cumplimiento se produce. Ahora, para la solicitud de facilidades de pago, existe un procedimiento específico, regulado en el mencionado artículo 38 CNPT y en el artículo 68 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, cuya resolución final carece de recurso alguno, salvo incidente de nulidad si careciera de motivación. A la luz de este procedimiento, cabe cuestionarse, por una parte, si, para que se pueda alegar con éxito la existencia de una causa eximente de responsabilidad por haberse suscitado infortunios económicos no dolosos ni culposos, habría que haber agotado este procedimiento. Y, por otra parte, se plantea la duda de cómo afecta el resultado de ese procedimiento la posibilidad de que prospere la causal en comentario.

A mi juicio, la valoración de si se ha dado o no estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor en una situación de carencia de recursos no podría quedar precluida en sede administrativa no sancionadora, por los valores superiores que se juegan en sede administrativa o judicial sancionadora. Por esta razón, no debería considerarse requisito necesario agotar el procedimiento de facilidades de pago. Lógicamente, si se ha planteado, el resultado positivo podría ser la prueba concluyente de que ha existido la causa eximente. Tan es así

que el propio artículo 76 CNPT, al regular la infracción de pago tardío, explícitamente advierte que el pedido de facilidades de pago, aceptado por la Administración Tributaria, interrumpe el cómputo de este recargo. En cambio, la denegatoria de la solicitud de facilidades de pago no podría precluir la discusión en sede sancionadora.

Por otra parte, la doctrina ha considerado también existente el caso fortuito o fuerza mayor en supuestos tales como: la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un accidente, en relación con las obligaciones de llevanza de la misma o de su exhibición; el no atender a un requerimiento o no ingresar una deuda tributaria a causa de enfermedad grave o como consecuencia de un siniestro; el caso de secuestro terrorista; la omisión de ingreso en el plazo reglamentariamente establecido por haberse producido una huelga en entidades colaboradoras.⁸²

4. Proporcionalidad de las sanciones

En general, la estructura del sistema de sanciones del nuevo régimen tiene las siguientes características básicas:

- Las sanciones por infracción administrativa y por contravención son pecuniarias. Se cuantifican en "salarios base". El salario base es el salario previsto para el Oficinista 1 en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República de cada año. Si hay más de un Oficinista 1, se utiliza el salario más alto asignado. Debe aclararse que el salario base a tomar en cuenta es el que se haya aprobado en el mes de noviembre anterior al de la consumación del ilícito y éste se mantiene aun cuando, por Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario o por Ley de

⁸² Cfr. I. SANCHEZ AYUSO, Op. cit., p. 228, con cita de los distintos autores que se han pronunciado sobre cada hipótesis mencionada.

Presupuesto Extraordinario, cambie el monto del salario del Oficinista 1 aprobado inicialmente en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario que se aprueba el 30 de noviembre de cada año.⁸³

- También existen infracciones administrativas sancionadas con cierre de negocio, establecidas ya no en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas: aquellas relacionadas con los impuestos sobre la renta, sobre las ventas y selectivo de consumo.

- Para las contravenciones, se prevé un conjunto de sanciones accesorias (artículo 83 CNPT): pérdida del derecho de obtener subvenciones públicas y a gozar de beneficios o incentivos fiscales, durante un plazo de hasta tres años;

⁸³ De acuerdo con el artículo 70 CNPT, "La denominación "salario base", utilizada en esta Ley, debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337". El artículo 2 de la Ley No. 7337 de 5 de mayo de 1993, literalmente dispone: "Artículo 2: La denominación "salario base", contenida en los artículos 209, 212, 216 y 384 del Código Penal, corresponde al monto equivalente al salario base mensual del "Oficinista 1" que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, aprobada en el mes de noviembre anterior a la fecha de consumación del delito. Dicho salario base regirá durante todo el año siguiente, aún cuando el salario que se toma en consideración, para la fijación, sea modificado durante ese período. En caso de que llegaren a existir, en la misma Ley de Presupuesto, diferentes salarios para ese mismo cargo, se tomará el de mayor monto para los efectos de este artículo. La Corte Suprema de Justicia comunicará, por medio de publicación en el Diario Oficial "La Gaceta", las variaciones anuales que se produzcan en el monto del salario referido.

Las modificaciones contenidas en esta Ley y las que se hicieren en un futuro al salario base del "Oficinista 1" citado, no se considerarán como variación al tipo penal, a los efectos del artículo 13 del Código Penal y 490, inciso 4) del Código de Procedimientos Penales, excepto en los casos pendientes a la entrada en vigencia de la presente Ley, en los que no haya recaído sentencia firme."

prohibición de celebrar contratos con la Administración Pública, durante un plazo hasta de tres años; inhabilitación para el ejercicio profesional, por un plazo de hasta tres años, a quienes por ley se les haya encomendado colaborar en la determinación o la recaudación de los tributos, siempre que la conducta infractora se relacione con el desempeño de la función o la profesión; destitución del cargo público.

Esta norma estaba prevista en la segunda versión del Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, tomada del sistema presente en la Ley General Tributaria Española. Sin embargo, a diferencia de éstos⁸⁴, la Ley de Justicia Tributaria no previó

⁸⁴ En el proyecto, el artículo 80 preveía una norma muy similar a la del actual artículo 83 de la Ley, con la importante diferencia de que se aclaraba que las sanciones accesorias serían aplicables **en los casos legalmente indicados**. Luego, otras normas, en referencia a específicas infracciones, preveían algunas de las sanciones accesorias indicadas en el artículo 80. Así, por ejemplo, el artículo 94 preveía como sanciones accesorias para las llamadas "infracciones materiales" (incumplimientos de obligaciones tributarias materiales, sean de la obligación principal, sean de otras obligaciones tributarias pecuniarias distintas de las sanciones), **específicamente** previstas en el artículo 92, la pérdida de la posibilidad de obtener subvención pública o crédito de instituciones públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales, cuando el perjuicio económico excediera del 50% de la deuda tributaria que hubieran debido ingresarse, siempre que el exceso fuera mayor de 500.000 colones. En el caso español, es el artículo 80 de la Ley General Tributaria el que define una clasificación de las sanciones, incluyendo las pecuniarias y otras similares a las recogidas por el Proyecto y el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Posteriormente, define los tipos de infracción e indica en cada caso la sanción pecuniaria aplicable, para seguidamente, en sus artículos 84 (para específicas infracciones "simples"), 86 (para el caso en que los sujetos infractores fueran autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales), y 87 (para las infracciones graves que superen el 50 por 100 de las cantidades que habían debido ingresarse y siempre que excedan 5.000.000 de pesetas y concurren circunstancias como la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria o, bien, la utilización

ningún caso específico de contravención al que se le aunara una sanción accesoria a la sanción de multa.

-Los delitos están sancionados con pena de cárcel, privativa de libertad.

Este sistema de sanciones plantea diversos problemas a la luz del llamado "principio de proporcionalidad" de las sanciones.

La doctrina ha identificado dos criterios para valorar el respeto de este principio en materia de ilícitos tributarios: el de la gravedad objetiva del ilícito (que el hecho más grave tenga una sanción mayor) y el de las condiciones subjetivas relevantes (criterios de graduación).⁸⁵

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

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

de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por persona interpuesta) prever específicas sanciones accesorias a ser aplicadas junto con la sanción pecuniaria.

⁸⁵ Así lo reconoce expresamente la Sala Constitucional en su resolución 3929-95.

tributarias -las que se suponen más graves, según la clasificación establecida en el Proyecto”.

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

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

Por otra parte, es de retomar aquí el problema ya planteado de que la acumulación del cierre de negocios con sanciones penales, admitida expresamente por el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, puede salvar su roce con el principio de non bis in idem siempre que esa

acumulación sea proporcionada a la gravedad objetiva del ilícito. Es ésta la tesis sostenida, como se dijo, por la jurisprudencia y doctrina argentinas. La valoración de si esta proporción se da es difícil establecerla en abstracto; no obstante, el hecho de que el legislador haya establecido un tratamiento diverso para el concurso ideal según éste se plantee entre contravención y delito -aplicación solo de la pena por delito-, entre delitos -aplicación de la norma del artículo 75 del Código Penal (el Juez aplicará la pena correspondiente al delito más grave y aun podrá aumentarla), o entre una figura penal y una administrativa, siendo este último más severo -acumulación pura y simple-, evidencia la falta de proporcionalidad en que se ha incurrido.

En cuanto al segundo criterio, lo fundamental es la estructuración de las sanciones según un sistema de bandas y la previsión de adecuados criterios de graduación para orientar la aplicación de la sanción dentro de los extremos de las bandas. Al respecto señala J.J. ZORNOZA⁸⁶:

“la regla de la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de sanciones. En efecto, es en este ámbito que ha sido objeto de regulación detallada en el artículo 82 LGT y en el Real Decreto 2631/1985, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, donde el principio de proporcionalidad despliega todos sus efectos, determinando la consideración de la actividad de graduación de las sanciones como exquisitamente jurídica, sin que en ella exista discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye

⁸⁶ El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Civitas, Madrid, 1992, p. 113.

al Juez para que decir, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la Ley.”

Pues bien, el régimen de las infracciones administrativas carece de proporcionalidad, al no incluir un sistema de sanciones que incluya máximos y mínimos, con sus correspondientes criterios de graduación. Así, van a resultar fuertes para el pequeño contribuyente e indoloras para el gran contribuyente. La última versión del Ejecutivo sí incluía un sistema de bandas con criterios de graduación, al cual se le objetó, en la discusión legislativa, el problema de discrecionalidad excesiva del aplicador de la Ley en sede administrativa. Esta objeción no es válida si la propia Ley - como se hacía en la última versión del Ejecutivo- incluye un preciso sistema de ponderación aritmética de cada criterio y de cálculo del monto de la sanción.

En cuanto al régimen de contravenciones, éste sí está estructurado según un sistema de bandas y el artículo 84 indica los criterios de graduación. Estos criterios son: la importancia del perjuicio fiscal causado, las características del ilícito tributario cometido y la conducta desarrollada por el sujeto pasivo, además de los criterios previstos en el Código Penal. Aquí cabe echar en falta una formulación más precisa de criterios adecuados para el ámbito tributario: en ese sentido, la última versión del Ejecutivo, siguiendo a la legislación española⁸⁷, contemplaba como criterios de

⁸⁷ Antes de la reforma operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Esta reforma suprime como criterio de graduación la buena o mala fe de los sujetos infractores, sustituyéndola por “la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta”, así como por “la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria,

graduación el grado de dolo o culpa, la capacidad económica del sujeto infractor, la reincidencia, la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora y comprobadora de la Administración tributaria, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes tributarios y el retraso en el mismo, la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los deberes formales incumplidos, la cuantía del perjuicio económico. Asimismo, la versión aprobada no especifica reglas de **ponderación aritmética** para la aplicación de los distintos criterios de graduación, elemento esencial para que dicha aplicación no padezca de un exceso de discrecionalidad.

Otro tema importante atinente al principio de proporcionalidad es el de la sanción de cierre de negocios, prevista, como se verá, para un grupo limitado de impuestos y regulada no en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios sino en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

Doctrinal y jurisprudencialmente, la sanción de cierre, conocida también como "pena de clausura tributaria", ha generado posiciones encontradas en cuanto a su constitucionalidad. Como expone C.E. EDWARDS en un interesante

derivándose de ello una disminución de ésta"; asimismo, suprime la capacidad económica y la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública como criterios de graduación. Subsisten así, además de las indicadas: la comisión repetida de infracciones tributarias, la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento en las obligaciones o deberes formales o de colaboración, la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria. Sobre todo esto puede verse F. PEREZ ROYO y A. AGUALLO AVILES, Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1996, p.p. 274 ss.

trabajo que recoge la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina sobre la materia⁸⁸, los argumentos relativos a la irrazonabilidad y desproporcionalidad de este tipo de sanción pueden sintetizarse así:

-El roce con la libertad de trabajar, de ejercer el comercio y de propiedad, pues "el cierre del establecimiento, al interrumpir una de las etapas de la circulación económica, puede ocasionar graves perjuicios económicos a los contribuyentes o responsables sancionados, afectando las garantías consagradas por el art. 14 de la Const. nacional."

-La desproporcionalidad de la clausura, que "radicaría en la falta de proporción entre el perjuicio económico que sufre el infractor y el peligro que se crea o la lesión que padece el bien jurídico tutelado. Esa desproporción se aprecia palmariamente porque el bien tutelado sufre un ataque insignificante, mientras que la clausura le provoca al contribuyente un grave perjuicio patrimonial, al no permitirle ejercer su actividad comercial e impedir que obtenga ingresos, y con el agravante de soportar gastos fijos, salarios del personal, etcétera."

Por el contrario, los argumentos favorables a la constitucionalidad, asumidos en definitiva por la Corte Suprema argentina, giran en torno a la idea de que "la norma que establece la clausura es una forma de reglamentar los derechos constitucionales afectados por esta sanción", así como en la de que "la carta magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional."

⁸⁸ La pena de clausura tributaria. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1994, p. p. 21 ss.

Esta posición favorable es la que ha asumido nuestra Sala Constitucional. Así, en el Voto No. 143-94, sostuvo que:

"...la libertad empresarial no es absoluta ni ilimitada y tal garantía debe someterse a las regulaciones legales que necesariamente deben cumplirse previamente, máxime cuando, como en el presente caso, existe normativa al respecto -precisamente la que está siendo impugnada en esta acción de inconstitucionalidad- que impone una carga tributaria para colaborar con los gastos públicos tal y como lo disponen los artículos 20 de la Ley número 6826, 29 y 30 del Reglamento de dicha ley, aquí impugnados, por ello, el cierre de los negocios comerciales dispuesto en ellas no resulta inconstitucional, ya que cualquier persona puede desarrollar su comercio libremente, siempre y cuando reúna los requisitos previamente establecidos por ley, y lo haga cumpliendo con las exigencias establecidas por el comercio de que se trate (...). Este criterio fue sustentado de antemano por la Corte Plena, que en sesión ordinaria del nueve de julio de mil novecientos setenta y nueve al conocer del veto del proyecto legislativo número 5098 consideró: "La libertad de comercio existe como garantía constitucional, es el derecho que cualquier persona tiene de escoger, sin más restricciones, la actividad comercial legalmente permitida que más convenga a sus intereses. Pero ya en ejercicio de esa actividad, la persona debe someterse a la regulaciones que la ley establece, como sería la fijación de precios al consumidor, la de pagar determinados salarios a los trabajadores y eventualmente la limitación de ganancias que se estime conveniente. De modo que el ejercicio del comercio no conlleve el derecho a una libertad irrestricta, máxime cuando, como en el caso, se está en presencia de una regulación que se considera de interés general."

Más recientemente, la jurisprudencia constitucional ha tenido nueva ocasión de analizar el tema de la proporcionalidad de la sanción de cierre de negocios. Respecto del perfil objetivo de la proporcionalidad, el voto 1510-96 ha señalado lo siguiente:

Voto
15/10-96 "Efectivamente, la razonabilidad de una norma jurídica significa la verificación de la proporción entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo y en ese sentido puede decirse que no basta la relación entre el fin y el medio, sino en la proporcionalidad del medio con respecto al fin sobre todo en un país democrático como el nuestro donde el fin no justifica los medios, sino que los medios se constituyen en un fin en sí mismo para garantía de los ciudadanos."

Tras esta afirmación de partida, evidentemente correcta, extrae la conclusión de que el cierre de negocios no atenta contra esta regla, centrándose en lo importante que resulta el cumplimiento de ciertos deberes formales para la efectiva recaudación de los tributos.⁸⁹

Ahora, el problema de proporcionalidad más relevante que plantea el cierre de negocios se refiere no tanto a la intensidad de la medida considerada aisladamente, sino en

⁸⁹ "Conforme a lo expuesto, resulta no sólo proporcional, sino indispensable para la recaudación de los impuestos, que éstos sean pagados y que como prueba de ello se exijan las facturas y comprobantes autorizados, de igual forma resulta necesario que esos comprobantes sean entregados en el acto de compra venta o prestación del servicios." En igual sentido, cfr. el Voto 1511-96.

El Tribunal Fiscal Administrativo ha ahondado en el concepto diciendo que:

"Estima este Tribunal que frente a los principios de razonabilidad y proporcionalidad que deben existir entre la falta y la sanción, que tampoco se da esta supuesta violación, pues en el subjúdice se establece una sanción razonable por incumplimiento de deberes tributarios sin que se violen los principios de proporcionalidad y razonabilidad, sea que se establece una sanción fuerte y severa, pero no una pena perpetua o desproporcionada ni que ocasione daños irreparables al negocio comercial y su continuidad, como lo entiende el recurrente, y además la sanción puede ser obviada por el contribuyente si cumple con los requisitos formales que exige la ley que norma la materia. Tan no es una pena desproporcionada que negocios a los que se les ejecutó la sanción de cierre y posteriormente abrieron nuevamente sus instalaciones ya se encuentran funcionando normalmente." (No. 82-96, Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las 14 horas del 23 de marzo).

comparación con las penas previstas para otras conductas. Es decir, desde el punto de vista del principio de que el hecho objetivamente más grave debe tener una sanción mayor. Y ése era el punto medular de la acción de inconstitucionalidad resuelta con la citada resolución 1510-96: el contraste entre la posibilidad de excluir la comisión de delito o contravención mediante la regularización de lo incumplido en el plazo de intimación previsto en el artículo 81 CNPT, por una parte, y la falta de esta posibilidad cuando se trata del procedimiento tendente a aplicar la sanción administrativa de cierre de negocios, por otra.

La Sala resolvió el caso con una perspectiva absolutamente formalista del principio de igualdad, alegando que, por tratarse de dos categorías distintas, el legislador es libre de darles tratos iguales. Así, sostuvo la Sala lo siguiente:

"El legislador creó, pues, procedimientos diferentes para infracciones de distinta naturaleza, diferencias que conforme a la jurisprudencia de esta Sala son constitucionales si son razonables...De acuerdo a lo dicho, si se trata de infracciones distintas, es razonable establecer procedimientos distintos para exigirlas. Como estos procedimientos se aplican en forma genérica a cada una de las categorías señaladas, ello implica que a todos los contribuyentes, responsables o terceros que infrinjan los deberes formales contemplados en la ley, tanto para sanciones administrativas como para ilícitos y contravenciones se les aplicará el procedimiento sin establecer diferencias de ninguna especie."

En esta resolución, la Sala no explica por qué las distinciones que hace el legislador son razonables. Se limita a decir que si las consideró distintas, está bien que las trate en forma distinta. Lo que no se plantea es la razón básica de la distinción y si el trato desigual es coherente con esa razón. Y ahí es dónde, precisamente, radica el problema.

En principio, la razón del trato diferenciado es, como dijo la Dirección General de Tributación Directa al evacuar la audiencia en dicha acción, el de la “severidad de las sanciones creadas para los ilícitos tributarios -delitos y contravenciones”. Ciertamente esto constituye una buena razón para la diferenciación; sin embargo, la regulación que desarrolló el legislador a partir de esta razón es totalmente incoherente con ella. Así, violó uno de los aspectos centrales del principio de igualdad: el que le exige al legislador coherencia con las razones para el trato igual o desigual que ha escogido como relevantes. En efecto, es evidente que la sanción de cierre de negocios es una sanción más severa que las multas previstas para muchas de las contravenciones. Por lo tanto, vemos que se viola el principio de proporcionalidad, al establecer una sanción más fuerte para una infracción administrativa que para una contravención. Y se viola aún más cuando se prevé una posibilidad de enmienda para el comportamiento sancionado menos severamente (el contraventor) que se le niega al comportamiento sancionado más severamente (el infractor).

Por todo lo anterior, me parece claro que el sistema sancionatorio de infracciones y contravenciones contraviene, en general, el principio constitucional de **proporcionalidad**.

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

“En normas como las cuestionadas en la consulta, lo que hace el legislador, al utilizar como parámetro de determinación de la cuantía un factor económico variable, es mantener los niveles de

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

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

Resta unas reflexiones en cuanto al problema de proporcionalidad que pueda existir en cuanto a la acumulación de las sanciones accesorias a la sanción principal.

Como precisa J.J. ZORNOZA⁹⁰, "las sanciones accesorias son un conjunto de medidas de privación temporal o suspensión de determinados derechos que acompañan, en los casos previstos en la Ley, a las sanciones pecuniarias, reforzando la eficacia intimidatoria del sistema sancionador tributario, dada la mayor eficacia que se les atribuye desde el punto de vista de la lucha contra el fraude."

El problema de previsión de sanciones accesorias acumulables a la sanción principal, de carácter pecuniario,

⁹⁰ Op. cit., p. 273.

fue conocido por el Tribunal Constitucional español en su sentencia de 26 de abril de 1990. Así, conociendo de la sanción consistente en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, el Tribunal español entendió que *“la Ley no ha pretendido en modo alguno sancionar con una penalidad especial a ciertos sujetos en atención a sus circunstancias personales o a la genérica condición del trabajo que desempeñan, sino, por el contrario, a una condición objetiva de la propia infracción; esto es, a que exista una relación entre la conducta infractora y el desempeño de la función o profesión oficial de que se trata.”* Y, en sentido más general, concluyó señalando que *“la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la Ley General Tributaria, y ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña al propio Código Penal, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos plenamente responsables ejercen funciones o cargos públicos. No existe, por tanto, doble sanción...sino la previsión de una sanción (la suspensión) (la multa), y tal duplicidad no puede estimarse injustificada o irrazonable.”*

Podría plantearse también si esta acumulación de sanciones acarrea problemas respecto del principio *non bis in idem*, en el sentido de si no se trata de sancionar dos veces un mismo hecho. En esa dirección, podemos coincidir con ZORNOZA⁹¹ en el sentido de que tales problemas han de entenderse resueltos en el tanto una misma conducta dé origen a la realización de dos tipos de infracción diversos, enderezados a la protección de bienes jurídicos diferenciados. Con base en esto, tal conducta podría ser objeto de sanciones independientes.

Ahora, esta conclusión acerca de la legitimidad de la acumulación de sanciones principal y accesorias, sin embargo,

⁹¹ Op. cit., p. 276.

no es suficiente para legitimar la regulación específica introducida en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, fundamentalmente por la característica indicada atrás de que el legislador no previó ningún caso específico de contravención al que se le ligara alguna de estas sanciones. Sobre este tema volveremos al tratar sobre las disposiciones específicas en materia de contravenciones.