

**TFA N° (...)-2015. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** San José, a las catorce horas del trece de abril del dos mil quince.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación -que se tramita bajo el **expediente No.14-10-923-**, interpuesto por el contribuyente (...), cédula de identidad No.1-1058-0151, propietario del negocio denominado (...) en contra de la resolución **No.AU-ATT-CE-467-2014**, dictada a las once horas con veinte minutos del dos de setiembre del dos mil catorce, por la Administración Tributaria de (...); mediante la cual se le impone una sanción por la infracción administrativa contemplada en artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de la no emisión ni entrega de facturas o comprobantes debidamente autorizados.

#### **RESULTANDO:**

**1.-** Que mediante la resolución **No.INFRAC-ATT-CE-455-2014**, emitida a las once horas con cuarenta y cinco minutos del catorce de agosto del dos mil catorce, la cual es debidamente notificada el 19 de agosto del 2014, la Administración Tributaria de (...), establece que el contribuyente (...), ha incurrido en la **infracción administrativa contemplada en el artículo 85** del Código Tributario, ante la no emisión ni entrega de factura o comprobante autorizado. En consecuencia, le impone una multa correspondiente a dos salarios base, monto que asciende a **¢798.800,00 (setecientos noventa y ocho mil ochocientos colones netos)**. **(Folios 10 al 13)**.

**2.-** Que el día 25 de agosto del 2014, el contribuyente interpone recurso de revocatoria, según escrito recibido por el Área de Información y Asistencia al Contribuyente, de la citada Administración. **(Folios 14 al 22)**.

**3.-** Que con auto **No.AU-ATT-CE-467-2014**, de las once horas con veinte minutos del dos de setiembre del dos mil catorce, notificado el 17 de setiembre del 2014, la oficina a quo declara sin lugar el recurso de revocatoria presentado e informa al contribuyente de la oportunidad procesal que le asiste de interponer apelación para ante este Tribunal, para lo que cuenta con un plazo de cinco días hábiles a partir de la comunicación de ese acto administrativo. **(Folios 32 al 35)**.

4.- Que el 22 de setiembre del 2014, se recibe en la sede de la respectiva Entidad Tributaria, recurso de apelación contra la resolución revocatoria dictada. **(Folios 36 al 47).**

5.- Que mediante auto **AU-CE-471-2013**, de las diez horas del veinticuatro de setiembre del dos mil trece, notificada el 25 de setiembre del 2014, la Gerencia Tributaria de (...), admite y da trámite al recurso de apelación, emplazando al contribuyente para que se apersona ante este Tribunal, dentro de los treinta días siguientes al de la notificación de ese oficio, para que aporte en su defensa los alegatos y pruebas que estime pertinentes. **(Folios 57 y 58).**

6.-Que el expediente administrativo es recibido en este Despacho el 02 de octubre del 2014. **(Folio 59).**

7.- Que en los procedimientos no han sido observadas todas las prescripciones de ley, y

#### **CONSIDERANDO:**

**I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN:** Que, además de que se acoja el recurso incoado, el recurrente solicita se declare la nulidad del acta No.5401000417136, por los “errores de hecho” que –afirma- han sido reconocidos por la misma Gerencia Tributaria de (...) y señalados durante todo el proceso. Pide también que se obligue a la funcionaria (...), a pagarle los ¢4.000,00 que le debe por el servicio de pulido de las argollas y la cadena de plata por ella solicitados; así como que le sean reintegrados los gastos ocasionados por el infundado proceso, promovido por la Administración Tributaria y que estima ascienden a ¢1.000.000,00.

**II.- CONSIDERACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO CONTROVERTIDO:** En los términos que de seguido se indican, plantea la Entidad fiscal el alcance de las consideraciones, expuestas en la resolución revocatoria objeto de la presente controversia: “(...) **I.-** *Que una vez analizados los alegatos presentados, esta Gerencia Tributaria estima lo siguiente: En relación, al Primer y Segundo punto en el cual manifiesta que la clienta solicita un servicio de pulido de un par de argollas y una cadena ambas de plata y que su señora madre le explica que en relación a la cadena esta contenía un “baño de*

rodio” por lo que con la limpieza o pulido podría perder su brillo, por esa razón la clienta decide dejar solo el par de argollas pero que posteriormente al presentarse a cancelar el servicio al ver el trabajo que se le hizo al par de argollas toma la decisión de que se le complete el servicio por el cual había llegado en la mañana y entrega la cadena a su señora madre para que se inicie el trabajo de pulido especial. Se le hace saber que no es de recibo su alegato ya que en el acta de hechos N. 5401000417136 en la cual se relatan los hechos no se hace mención en ningún momento del servicio de pulido de una cadena sino solo del servicio de pulido o de limpieza del par de argollas, documento que fue firmado por el contribuyente. En lo referente a su **Tercer** punto en el cual indica que : la clienta le entrega a su madre ₡5,000.00 (cinco mil colones), sin investigar cuánto cuesta el servicio de pulido por las argollas y de la cadena por lo cual se madre solo le cobra ₡2,000.00 (dos mil colones) y que el precio era mayor, recordando que su madre es una persona adulta, esta Administración al respecto le hace saber que el contribuyente es responsable por la actuación de la personas que tiene laborando o colaborando en su negocio. De acuerdo con el artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las disposiciones de los artículos 1045 y siguientes del Código Civil, que establecen la responsabilidad civil de aquel que encarga a otro la realización de un acto, y que tiene por ese encargo, el deber de velar por la realización correcta de la tarea encomendada, dentro de los deberes de atención, cuidado y vigilancia de un buen padre de familia, que también incluyen elegir a una persona apta para la tarea e instruir la debidamente para el encargo. Al efecto, dispone el artículo 1048, párrafo 3: “... El que encarga a una persona el cumplimiento de uno o muchos actos, está obligado a escoger una persona apta para ejecutarlos y a vigilar la ejecución en los límites de la diligencia de un buen padre de familia; y si descuidare esos deberes, será responsable solidariamente de los perjuicios que su encargado causare a un tercero con una acción violatoria del derecho ajeno, cometida con mala intención o por negligencia en el desempeño de sus funciones, a no ser que esa acción no se hubiere podido evitar con todo y la debida diligencia en vigilar.” Esta es la responsabilidad civil indirecta o por hecho ajeno, en sus dos formas: “in eligendo” e “in vigilando”, en virtud de la cual, la ley obliga a quien encarga a otro la

realización de determinado trabajo, a elegir a alguien apto y a vigilar la ejecución del encargo. Si el encargado, en ejecución del encargo y dentro del ámbito de confianza otorgado por el comitente, causa daños a terceros, éstos se ven facultados para accionar directamente contra la persona que hizo el encargo. También cabe mencionar que en el acta de hechos levantada por los funcionarios ( que goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil) en el lugar de los hechos dice que se le cobró la suma de ₡2,000.00 (dos mil colones) y que pagó el servicio con un billete de ₡5,000.00 (cinco mil colones) que se esperó en forma calmada sin evidenciar prisa por el vuelto, el cual fue de ₡3,000.00 (tres mil colones) y que sin embargo no se emitió ni entregó en el acto la factura o comprobante autorizado, y se reitera en dicho documento no se menciona nada acerca del servicio de pulido de una cadena. En su **Cuarto** punto alega que: una vez que su madre le entrega el vuelto y que se queda esperando posiblemente para que le indique cuánto es por el pulido de la cadena pues el servicio no había concluido, que por ese motivo no se había cerrado o concluido la factura de venta, pero que su madre había detallado el pulido de argollas esto sin consultarle por el precio del pulido especial, que luego de ese acto la clienta llama a otra joven que está fuera del negocio, le pide que entre, y que en ese momento ambas se identifican verbalmente (por que no portaban gafete ni otro tipo de identificación oficial) como funcionarias de la Administración Tributaria de, resultando ser que la clienta es (...) y quien ingresa posteriormente a estos hechos y le hace compañía es (...), posteriormente con la copia del acta que me entregaron, pudo ver que eran funcionarias de Tributación Directa como le dijeron. Se le dice que no es de recibo ya que las funcionarias no tienen que identificarse para solicitar un servicio debido a que como usted mismo menciona en su escrito es una clienta y que el art. 8 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas establece que “En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documento equivalente, debidamente autorizados.....” y debido a que en el acta de hechos reitero no se menciona el servicio de pulido por una cadena en el momento que se le extendió el vuelto a la cliente el servicio si estaba concluido y no se le extendió la factura o comprobante

autorizado en el mismo acto de la compra-venta o prestación de servicio, razón por la cual las funcionarias se identifican posterior a los hechos mediante su carnet de identificación (carnet del cual toma usted el nombre completo de las funcionarias, por cuanto en el acta de hechos sus nombres no están completos con sus segundos nombres como los menciona usted en su escrito) y proceden a levantar el acta de hechos sobre los acontecimientos de la infracción incurrida. En relación a su **Quinto** punto en donde manifiesta que: identificadas las funcionarias, la señora (...) increpa a su madre del por qué no se le había facturado ni entregado la factura o documento autorizado por los ¢2,000.00 que (...) le había entregado a su madre y le indica que tal actuación es contraria al artículo 85 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se le solicitó a su madre que le mostrara la constancia de inscripción y los factureros de ventas en uso y que ese momento se da cuenta que pasa algo inusual pues su madre es una persona adulta, llega a menudo a visitarlo, ayudarlo y usted se lo permite por que le hace bien a la salud. Se pone a disposición de las funcionarias no sin antes atender a su madre que se puso nerviosa. Que producto de eso sin percatarse ella cierra la factura, no se fija en la cuantía ni tampoco incluye el pulido especial efectuado a la cadena y entrega la factura por ¢2,000.00 siendo lo correcto ¢6,000.00 por el servicio brindado. Se le informa que no es de recibo, debido a que las funcionarias al identificarse siguen el procedimiento el cual es solicitar al contribuyente la constancia de inscripción de la actividad, por cuanto dicho documento debe permanecer en el lugar donde se realiza la actividad y en un lugar visible al público en general. Al igual que solicitan el talonario de factura en uso para revisar si están facturando ya que el último servicio prestado a la clienta (...) no se emitió ni entregó la factura en el acto de la compra-venta o prestación del servicio sino posterior a que se identificaran como funcionarias de Tributación. También se hace de su conocimiento nuevamente que es responsable el contribuyente de los actos de las personas que atienden y dan servicio en el negocio. Se reitera que en el acta de hechos N. 5401000417136 levantado el día de los hechos no se menciona ningún servicio de pulido por una cadena, solo es servicio de pulido del par de argollas por la suma de ¢2,000.00 (dos mil colones). En el **Sexto** punto en el que procede a explicar que el servicio no estaba concluido y que por ello no se le había

entregado la factura, que el precio total del servicio es de ¢6,000.00 (seis mil colones) por los dos pulidos argollas-cadena, y que se le olvidó cobrarle a la funcionaria (...) los ¢4,000.00 restantes por los servicios que ella solicitó ese día. Se le dice que no es de recibo su alegato debido a que el servicio de pulido de cadena que menciona no aparece en la factura emitida posteriormente a la presentación de las funcionarias de Hacienda como tampoco aparece en el acta de hecho que se levantó el día de los hechos de la infracción incurrida, misma que usted firmó como contribuyente y responsable de la actividad; por lo que al firmarla demuestra su total aprobación de que se consignaron sus manifestaciones y debido a que en dicho documento se menciona únicamente el servicio de pulido del par de argollas por la suma de ¢2,000.00, el cual se canceló con un billete de ¢5,000.00, el vuelto fue de ¢3,000.00 ( Un billete de dos mil y un billete de mil colones) y no se emitió ni entregó factura o comprobante autorizado por el servicio, por lo que al entregarse las argollas y el vuelto; el servicio **si** estaba totalmente concluido. Además, tratándose de las infracciones administrativas, en lo relativo al incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, éstas son sancionables incluso a título de mera negligencia en la atención al deber de cuidado que debe observarse en el cumplimiento a los deberes y obligaciones tributarias, siendo entonces responsabilidad del contribuyente tomar las medidas necesarias para que se cumpla con los deberes tributarios en estricto apego al ordenamiento jurídico, entre ellos entregar la factura o comprobante autorizado por cada una de sus ventas o servicios. En su **Séptimo** punto dice que la funcionaria (...) procede a levantar el acta por los supuestos hechos tipificados en el artículo 85 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, el día 12 de agosto del 2014. En este punto se le da la razón ya que al determinarse que se incurrió en la infracción administrativa, la funcionaria realiza lo que corresponde, lo cual es mediante el acta de hecho detallar los acontecimientos ocurridos y de los cuales se deriva la referida infracción al artículo 85 como se le indica en el acta en mención. Se le reitera que dicha acta goza del carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil. En el **Octavo** punto manifiesta haber recibido la notificación de la resolución N. INFRAC-ATT-CE-455-2014 del las 11:45 horas del 14 de agosto del

2014, igualmente se le da la razón ya que luego de que las funcionarias establezcan los hechos mediante el acta de hechos, siguiendo el procedimiento se emite una resolución que deja en firme los hechos establecidos en la misma. En relación a lo que expresa acerca de que la funcionaria (...) estaba sola a la hora de pedir el servicio y que luego de darle el dinero a su madre llama a la compañera (...), y que en el acta al relatar los hechos se dice que “presentes, procedimos, cancelamos, esperamos”, se le hace saber que no es de recibo ya que lo que se sanciona es la no emisión y entrega de la factura o comprobante autorizado por el servicio que se brindó, es importante recalcar la obligatoriedad de emitir y entregar la factura o comprobante en el momento en que se le extendió el vuelto, sin embargo esto no se hizo. En lo que se refiere a la redacción del acta este es un error de hecho y no desvirtúa en ninguna manera la infracción cometida por lo que se declara sin lugar el recurso de revocatoria, y se confirma en todos sus extremos la resolución recurrida(...)” (Folios 33 al 34).

**III.- ARGUMENTOS DEL APELANTE:** Inicia el contribuyente su escrito de apelación con una recapitulación de los hechos referidos ya en el recurso de revocatoria -cuya resolución venida en alzada, es sobre la que corresponde referirse a este Tribunal- y plantea sus objeciones en contra de dicho acto administrativo, en un apartado que denomina “**Razones y Fundamentos Jurídicos**”. Aduce que el único argumento que utiliza la Gerencia Tributaria para desacreditar los hechos primero y segundo por él expuestos, es que él suscribió el acta No.5401000417136, en la que no se hace mención al servicio de pulido de una cadena, esto según lo escrito en dicha acta por la funcionaria (...), quien ni siquiera estuvo ahí presente, como implícitamente lo reconoce la Gerencia Tributaria cuando escribe: “En relación a lo que expresa acerca de que la funcionaria (...) estaba sola a la hora de pedir el servicio y que luego de darle el dinero a su madre llama a la compañera (...) y que en el acta al relatar los hechos se dice “presentes, procedimos, cancelamos, esperamos”, se le hace saber que no es de recibo ya que lo que se sanciona es...En lo que se refiere a la redacción del acta este es un error de hecho y no desvirtúa en ninguna manera la infracción cometida por lo que se declara sin lugar el recurso de revocatoria...” (el resaltado es del apelante). Hace notar a este Tribunal cómo la Gerencia Tributaria no desvirtúa su versión sino que

minimiza lo manifestado por él, señalando que es “un error de hecho”. Afirma que es preocupante que se den errores tan graves como omitir en la redacción del acta sobre el “pulido de la cadena” o escribir para dejar entrever que ambas funcionarias estuvieron presentes a la hora de los hechos y acota que ello lo hace a conveniencia, para aplicarle la sanción que se conoce, pues lo cierto –indica- es que el servicio de pulido solicitado por la señorita (...) a su madre de 63 años de edad, estaba en proceso; es decir, no se había concluido. Por lo tanto, no se había producido aún el hecho generador del Impuesto sobre las Ventas señalado en el numeral 3 inciso c), en concordancia con el ordinal 2 inciso d) de la Ley 6826. En otro orden de cosas, en cuanto indica la Gerencia que el acta goza de carácter de documento público con valor de plena prueba, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil –normativa que cita- señala que lleva razón esa Oficina, en tanto ésta cumpla con las normas requeridas y los límites establecidos; no obstante –aduce- el acta No. 5401000417136, dista mucho de cumplir con tales requisitos legales porque, como bien lo establece la propia Gerencia, contiene “errores de hecho” como los ya puntualizados por él. Continúa la apelante manifestando que el Ente fiscal –según lo preceptuado por el Código ibídem, no se refiere tampoco a las pruebas que él ha aportado de las cámaras de seguridad que tiene en su negocio y trae al contexto lo establecido en el artículo 317 sobre la carga de la prueba. Pone en tela de duda, por ende, la veracidad del acta como para ser tenida como plena prueba y, alega que dentro del plazo procesal que tenía la oficina a quo para contradecir las pruebas por él aportadas no lo hizo, probablemente porque ese Despacho sabe que él tiene la razón. En cuanto al “hecho generador” y a la “obligación tributaria”, considera relevante citar -en lo conducente- los artículos 11 y 31 del Código Tributario; hilando tales conceptos con lo preceptuado en Ley del Impuesto General sobre las Ventas, artículo 3) en torno al hecho generador que específicamente da lugar al surgimiento de la obligación tributaria en dicho tributo y al artículo 8) que refiere a las obligaciones de los contribuyentes y declarantes y trae al contexto un extracto del voto de la Sala Primera –el **No. 861-2007**, del 23 de noviembre del 2007- que en lo que considera de interés, establece: “El hecho



generador del tributo surge entre de varios supuestos, de la siguiente manera: “(...) c) en la prestación de servicios, con la facturación o la prestación del servicio, en el acto que se realice primero; (...)”. Conforme a tal razonamiento – prosigue- resulta evidente que no hay contradicción entre los hechos realmente sucedidos y el hecho generador; pues el servicio no se había concluido sino que estaba en proceso; y además –indica- su costo fue de ¢2.000,00 como lo señala la funcionaria (...) en una acta de hechos de los que nunca fue testigo –afirma el apelante- quien insiste que ella no estuvo presente ni en la mañana ni en la tarde en que se dieron los supuestos hechos; sino de ¢6.000,00 que fue el precio del servicio solicitado por la funcionaria (...). En otro orden de ideas -en cuanto se asevera en la resolución controvertida que al suscribir él el acta de hechos -como contribuyente y responsable de la actividad- demuestra su total aprobación, aclara que ello no es cierto y que simplemente firmó dicho documento porque así se lo pidió la señorita (...). Recuerda al recurrente que su oficio es artesanal y que no tiene una formación en derecho tributario; por ende –señala- una vez firmada el acta, tiene todo el derecho de buscar la ayuda profesional que considera pertinente en su efectiva defensa y eso es lo que ha hecho. De tal manera, rechaza toda consideración en sentido de que al suscribir ese documento haya manifestado acuerdo con lo ahí consignado por la funcionaria en cuestión e insiste que ella nunca estuvo presente y por tanto no le constan los supuestos hechos que ahí narra.

**IV.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL: ÚNICO.** Analizados los elementos de hecho y de derecho que conforman el expediente, se considera conveniente tener en cuenta lo normado en el artículo 370 del Código Procesal Civil, que preceptúa: “**Valor probatorio.** Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones.” En el caso concreto, el contribuyente pone en entredicho la veracidad del acta, al reiterar que la funcionaria que consigna los supuestos hechos en que se fundamenta la sanción –señorita (...)- nunca estuvo presente en el establecimiento comercial. Objeta –

hecho incluso sobre el que lleva razón- que, ante el cuestionamiento planteado por la forma cómo ha sido redactada esa acta -pues, a sus efectos, no obstante (...) se encontraba sola, se consigna en ésta la presencia de ambas funcionarias- la oficina a quo **únicamente** refiere en el acto administrativo que nos atañe, que tal argumento no es de recibo y que lo que se sanciona es la no emisión y entrega de la factura o comprobante autorizado por el servicio que se brindó –ver folio 33 bis reverso de página-. Así las cosas, a juicio de este Órgano, efectivamente, la Administración no rebate sólidamente lo apuntado por el actor y tampoco se pronuncia sobre el material probatorio aportado por éste; contrario a ello, admite que en la redacción del acta se produce un error de hecho que no desvirtúa en ninguna manera la infracción cometida – folio 33 ibídem- dejando una estela de duda de que, efectivamente, la funcionaria (...) fuese testigo fiel de la comisión de la infracción -como sería lo correcto- caso contrario; se estaría ante la disyuntiva de la sola palabra de la funcionaria tributaria contra la del contribuyente, tornando infundado el debate de los hechos. Aunado a lo anterior, en el acta de hechos se consigna que la manifestación de la dependiente fue: “(...) *no emití ni entregué la factura porque todavía no había terminado de atender a la muchacha, le estaba ofreciendo otros servicios de limpieza(...)*”; hecho que tiene concordancia con lo manifestado por el contribuyente –folio 16- al indicar: “(...) *es decir el servicio no ha concluido y que por ello no se le ha entregado la factura, y que el precio total del servicio es de ₡6.000,00 (por los dos pulidos realizados -argollas y cadena- (...)*”; situación que pone en entredicho la actuación de las funcionarias públicas al establecerse la duda razonable de los hechos ocurridos, por no tenerse certeza de si, en ese momento, la funcionaria había solicitado el otro servicio ofrecido; sea el de pulido de la cadena que, de realizarse en ese instante, suspendía temporalmente la confección definitiva de la factura; la cual como consta en el acta de hechos se encontraba emitida, con el número 169, con fecha del mismo día del acta, a nombre de la funcionaria actuante. Así las cosas, no queda más que decretar la revocatoria del acto venido en alzada, por lo dispuesto en el artículo 9 del Código Procesal Penal -aplicado supletoriamente conforme al artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- el cual establece el estado de

inocencia; concretamente en los casos en que exista duda sobre las cuestiones de hecho, se debe estar a lo más favorable para el “imputado” (en este caso el administrado), atendiendo los principios de Derecho Penal, con ciertos matices, en procedimientos administrativos sancionatorios.

**POR TANTO**

Se revoca la resolución recurrida. Devuélvase el expediente al área de origen para lo que en derecho corresponda. Comuníquese.-

Lic. María Quirós Rojas  
PRESIDENTE a.i.

Magister Eduardo Zeniuk O.

Lic. Gerardo Danilo Soto Gamboa