

NOTA TECNICA No.68

CAUSAS EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD Y OTROS ASPECTOS DE LA NUEVA LEGISLACION TRIBUTARIA

CAUSAS EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD

En el código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente hasta la promulgación de la ley de justicia tributaria No.7535 del 14 de setiembre de 1995, existían dos artículos, el 75 y el 77, en los cuales se mencionaban las causas eximentes de responsabilidad, en los siguientes términos:

"Artículo 76. Eximentes de responsabilidad. Excluyen la responsabilidad, y en consecuencia, no dan lugar a la aplicación de sanciones:

- a)La incapacidad absoluta;
- b)La fuerza mayor y el estado de necesidad;
- c)El error comprobado en cuanto al hecho que constituye la infracción; y
- d)El cumplimiento de la ley y la obediencia debida."

"Artículo 77. Ignorancia o error excusable. Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por ignorancia o error excusable de hecho y no de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión correspondiente."

Tales artículos fueron eliminados con la ley de justicia tributaria, mediante la cual se crearon nuevas figuras de infracciones administrativas, contravenciones y delitos tributarios.

Según se desprende del articulado de la citada ley de justicia tributaria, pareciera que el contribuyente no tiene ningún derecho a interponer alegatos en su defensa, de previo a sufrir las sanciones previstas.

Sin embargo, la Sala Constitucional en su resolución de la Consulta de Constitucionalidad del que era proyecto de ley de justicia tributaria, número 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995, sostuvo lo siguiente:

"Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción -la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y delitos no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho

administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado."

Prosigue la Sala Constitucional diciendo:

"Sin embargo, cabe advertir que no se incluyen en la sección de comentario, CAUSAS EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD (destacado nuestro)-las que sí existen en el actual Código Tributario (artículos 76 y 77 supracitados, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente a esa fecha), 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."

El artículo 39 de la Constitución Política en lo de interés indica:

"A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad."

Para fines tributarios podría entenderse que serían aplicables los siguientes artículos de la materia penal:

Artículo 25 del Código Penal: No delinque quien obrare en cumplimiento de un deber legal o en el ejercicio legítimo de un derecho.

Aquí podrían incluirse los casos de la denominada "elusión Legítima" o "economía de opción". El contribuyente busca el ahorro de impuestos a través de formas legítimas de operar.

Artículo 26. No delinque quien lesiona o pone en peligro un derecho con el consentimiento de quien válidamente pueda darlo.

Se podrían abarcar las actuaciones hechas de conformidad con los criterios señalados en contestaciones, a consultas formuladas a la Administración, o bien mediante la figura del silencio positivo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 35.

No es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena.

Por ser la materia tributaria tan compleja, según reiterada jurisprudencia española es aplicable una norma como la descrita, y al respecto han dicho.

"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 una 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."

PROPORCIONALIDAD DE LAS SANCIONES

Se utilizan dos criterios para la aplicación de este principio en materia de ilícitos tributarios:

a) La gravedad objetiva: el hecho más grave tenga mayor sanción

b) Condiciones subjetivas relevantes: criterios de graduación.

Así por ejemplo, el artículo 79 sanciona con una multa de seis salarios base llevar los libros contables con un atraso superior a tres meses, y se tipifica como infracción.

En cambio, el artículo 89, inciso a) considera contravención la inexactitud u omisión de una o varias operaciones contables, y la sanciona con multas de cinco a doce veces el salario base.

En este caso una contravención, de supuesta mayor gravedad, es castigada en su extremo menor con cinco salarios base, pero la infracción, de supuesta menor gravedad, con seis salarios base y sin ningún criterio de gradualidad.

En este caso la Sala Constitucional, en su voto 3929-95 indicó lo siguiente:

"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 a) del artículo 79 e inciso a) del 89- las sanciones previstas para las infracciones que se suponen menos graves- son mayores que las de las contravenciones tributarias- las que se suponen más graves, según la clasificación establecida en el proyecto".

Se deduce entonces, que el régimen de las infracciones administrativas carece de proporcionalidad, al no incluir un sistema de sanciones que incluya máximos y mínimos, y los correspondientes criterios de graduación.

Lo anterior puede resultar en que una sanción sea muy fuerte para el pequeño contribuyente, pero irrelevante para el gran contribuyente.

Para las contravenciones y delitos tributarios si se fijaron criterios de gradualidad, los cuales son:

- a) La importancia del perjuicio fiscal causado;
- b) Las características del ilícito tributario y la conducta subsiguiente del sujeto pasivo;
- c) Los criterios previstos en el Código Penal.

Otros criterios no incluidos pudieron ser:

- a) El grado de dolo o culpa;
- b) La capacidad económica del sujeto infractor;
- c) La reincidencia;
- d) La resistencia, negativa u obstrucción a la investigación;
- e) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones o el retraso en el mismo;
- f) La trascendencia de los deberes formales incumplidos;
- g) La cuantía del perjuicio económico.

Uno de los casos en donde se muestra con mayor claridad, la falta del principio constitucional de proporcionalidad, es en el caso de la sanción del cierre de negocios, mucho más severa que varias de las contravenciones sancionadas con multas, aunque la tipifican como infracción administrativa.

Además, en el caso de las contravenciones y delitos tributarios se establece un plazo de intimación, dentro del cual se puede cumplir con los deberes formales o, en su caso, con el

pago del tributo y sus recargos, con lo cual se presume no existirá delito ni contravención.(artículo 81 del C.N.P.T.)

En el caso del cierre de negocios no se previó nada parecido a un período de intimación, aunque las consecuencias de esa sanción son mucho más severas.

RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES

El artículo 68 de la ley en comentario 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.

APLICACIÓN DEL ARTICULO 68 EN CASO DE PERSONAS JURIDICAS

Se tipifica las responsabilidades para casi todo el personal de una persona jurídica, sin embargo el artículo 17 del C.N.P.T. menciona como contribuyentes a:

- a)Personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial;
- b)Las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y
- c)Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Por lo tanto, todo parece indicar que en los demás casos, no se aplicaría el artículo 68 al personal bajo las órdenes de un patrono.

FIGURA DEL ACTUAR POR OTROS

En el caso de personas jurídicas, la designación de representantes o apoderados es indispensable para que la administren y dirijan; ya que una entidad de este tipo no puede actuar por sí sola, necesita que alguien actúe por ella.

Por lo tanto únicamente las personas a las que se les atribuye poder de dirección, pueden actuar a nombre de la persona jurídica contribuyente, bajo la figura del actuar por otro, y en ese sentido podrían ser sujetos activos de un ilícito tributario, no así los funcionarios y empleados, que a lo sumo caerían en la categoría de partícipes, conforme a la diferenciación establecida en el Código Penal, para las distintas formas de participación en la comisión de un hecho punible.

Recopilación a cargo de
Lic. Milton Arias C.