

Exp.: 2013-0007954-0007-CO // Res.: 2015011534

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las once horas cuarenta y cinco minutos de veintinueve de julio de dos mil quince.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por JOSE ANTONIO SABORIO CARRILLO, mayor, casado, portador de la cédula de identidad número 107080570, para que se declare inconstitucional el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

RESULTANDO:

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 10:23 horas de 15 de julio de 2013, el accionante solicitó que se declare la inconstitucionalidad del artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por estimarlo contrario a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad en materia sancionatoria y tributaria. La norma se impugna en cuanto la sanción establecida en el artículo 83 no distingue los supuestos en los que el incumplimiento en el suministro de la información no ocasiona perjuicio fiscal, ni atenta contra las potestades tributarias, lo que la torna desproporcionada y confiscatoria. No se diferencia la desatención de un simple deber formal tributario, de conductas con consecuencias materiales perniciosas para el fisco. Con la reforma de la Ley No. 9069 se incrementó la multa de dos salarios base a diez salarios base. Además, se correlacionan dos períodos fiscales en los que la renta percibida puede haber sido muy distinta, ya que, por omitir información de un período fiscal, se remite al ingreso bruto del anterior período, por lo que el parámetro de la sanción es arbitrario. Asimismo, considera inconstitucional que se parta del ingreso bruto y no del ingreso neto del contribuyente sancionado. Aduce también que el límite mínimo fijo de la sanción de diez salarios base puede provocar que la sanción supere el parámetro porcentual establecido en la norma, del 2% de la renta bruta del contribuyente, de forma que se viola el principio de capacidad económica, y torna confiscatoria la sanción. Por medio de sanciones desproporcionadas se está pretendiendo sustituir la ineficiente recaudación de la Administración Tributaria.

2.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, el accionante señala que proviene del procedimiento administrativo de la Administración Tributaria de Heredia, que se inició por resolución No. SCE-SA-04-219-13 de 27 de junio de 2013, en la que se impuso al accionante la sanción cuestionada.

3.- Por resolución de la Presidencia de la Sala de las 13:50 hrs. de 14 de agosto de 2013, se le dio curso a la presente acción de inconstitucionalidad.

4.- Ana Lorena Brenes Esquivel, en su condición de Procuradora General de la República, rindió el informe de ley (los autos). En lo que respecta a la legitimación del accionante, indicó que en el recurso de revocatoria que sirve de base a esta acción, no se cuestionó la actuación de la administración, ni el fondo de la resolución, limitándose a invocar los motivos de inconstitucionalidad de la norma impugnada, sea que el accionante interpuso el recurso con el fin de crear un asunto previo. Incluso, no hace mención alguna si en su caso se aplicó algunas de las disminuciones de la sanción contemplada, lo que pone en evidencia que la interposición del recurso se realizó con el objeto exclusivo de crear un asunto previo, lo que a su vez supone que la administración no está conociendo sobre la aplicación de la norma, sino, únicamente, declarándose incompetente para conocer de los alegatos de inconstitucionalidad por ser esta competencia exclusiva del Tribunal Constitucional. No se trata en consecuencia de una cuestión administrativa en la que, efectivamente, exista un asunto en donde se esté analizando la aplicación de la norma, pues, ciertamente, la respuesta que la Administración brinde no constituye una decisión que afecta o incida sobre situación jurídica concreta y subjetiva. Por ende, es claro que la cuestión administrativa que se ha invocado como asunto previo es una mera gestión que, aun y cuando sea denominada como recurso de revocatoria, no existe un procedimiento administrativo tendente a agotar la vía administrativa, en el tanto no se está conociendo sobre la aplicación de la norma en el caso concreto, sino, únicamente, se le pone en conocimiento a la Administración de los argumentos que darán fundamento a la acción de inconstitucionalidad. Por el contrario, es un punto evidente y notorio que la gestión invocada como asunto previo constituye un mero instrumento para la interposición de la acción. Por lo expuesto, carece de legitimación y la acción debe ser rechazada. En cuanto al fondo indica que el razonamiento expresado por el accionante obedece a una concepción del tributo que ha sido superada y dentro de la cual se pone el acento en el carácter coactivo y cuantitativo de la obligación material de contribuir. Dentro de esta concepción que se puede denominar clásica, se dedica un interés escasos a las denominadas obligaciones formales tributarias, es decir, a todos aquellos deberes no monetarios impuestos a los contribuyentes por la ley u otra norma jurídica para cumplir con su obligación tributaria principal, sea el pago del tributo, y se parte de una errónea interpretación que estos deberes son accesorios y secundarios y no tienen vida propia, ni independencia normativa. Desde esa perspectiva, cualquier incumplimiento a un deber formal se analiza

en relación al perjuicio fiscal que éste ocasionaba, entendiéndose en sentido contrario que de no existir un perjuicio fiscal el incumplimiento carecía de interés o del todo no existía. En la actualidad esta concepción clásica ha sido superada en la mayoría de los sistemas tributarios, y no cuestiona este órgano asesor que si bien en Costa Rica esta nueva visión ha venido introduciéndose desde la promulgación de la Ley de Contingencia Fiscal, el cambio operado a través de la Ley de Fortalecimiento de la gestión Tributaria, responde a la necesidad de adecuar los procedimientos tributarios a las mejores prácticas internacionales y brindarle a la Administración Tributaria más y mejores instrumentos para el cumplimiento de sus funciones. Este cambio no es antojadizo y responde al surgimiento y desarrollo de sistemas tributarios masivos, donde la cantidad de transacciones que surgen dentro de una economía sólo puede ser controlada y gestionada con mayor información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. La realidad económica evidencia que existen grandes niveles de intercambio económico con efectos tributarios, lo cual ha implicado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y de obtención de datos con relevancia tributaria; de esta forma, la proliferación de pagos a cuentas, retenciones, pagos anticipados, etc., multiplica las obligaciones formales y les otorga independencia de la propia traslación económica del tributo e incluso los traslada a terceros, por lo que la conexión de los deberes formales con la obligación tributaria principal se ha desligado y con ello también se ha roto la relación entre el perjuicio fiscal y el incumplimiento de un deber formal. Los deberes formales del contribuyente en la actualidad tiene relevancia propia y son independientes del pago de la deuda tributaria, no sólo porque esa deuda puede no ser del propio contribuyente, sino porque para lograr el cumplimiento de principios esenciales del sistema tributario, deviene imprescindible que estos deberes formales sean cumplidos con todo rigor, dejando de ser accesorios e imposibilitando, en consecuencia, un tratamiento secundario, limitado y sin dedicar medios a su regulación y control. En otras palabras, en la actualidad no existe ni se requiere que para que puede sancionarse el cumplimiento a un deber formal este haya ocasionado un perjuicio fiscal, por cuanto se ha indicó, los deberes formales desde la concepción actual no son accesorios ni instrumentales a la obligación tributaria material y estos se debe justamente a que el bien jurídico tutelado no es la deuda tributaria o el perjuicio fiscal, sino las facultades de gestión, verificación y fiscalización de la Administración Tributaria. Es así como sobre el alegato de la parte accionante referente a que la no distinción de supuestos en los que el incumplimiento al deber formal de suministrar información no ocasiona perjuicio fiscal, y que no siempre se da una relación de causa y efecto entre el incumplimiento de un deber formal y el incumplimiento de obligaciones tributarias materiales. En virtud de lo analizado previamente no se quebranta el Derecho de la Constitución en sentido alguno. En cuanto a la violación a los principios de equidad, proporcionalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y capacidad económica indicó que lo alegado parte de una lectura parcial de la norma impugnada. La norma no puede ser analizada en forma aislada, ya que, nace como consecuencia de lo establecido en los artículos 103, 104, 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el tanto esas normas habilitan a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y, para tales efectos, la facultan para requerir a los contribuyentes e incluso a terceros, información que tenga trascendencia tributaria, en consecuencia, los contribuyentes se encuentran obligados a facilitar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tanto propia como aquella deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. En este particular, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios le otorga una potestad a la Administración Tributaria para solicitar información de trascendencia tributaria, y es ante el incumplimiento de este deber que se crea una sanción. No obstante, el artículo 88 contempla reducciones de hasta el 80% de la multa, por lo que no resulta cierto que el legislador no haya previsto una graduación de la sanción. Partiendo de lo anterior, no se producen las infracciones reclamadas, pues, si se parte que el interés jurídico tutelado es la hacienda pública y el cumplimiento de deberes formales que inciden en el ejercicio de las facultades de control, fiscalización y verificación no queda más que admitir que el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos considerados valiosos para la sociedad es razonable y proporcionada. Aunado a lo anterior, el parámetro utilizado para establecer la multa, sea los ingresos brutos obtenidos en el período fiscal anterior es un parámetro objetivo. Tampoco, existe una clara demostración por parte del interesado, de la irrazonabilidad técnica o jurídica de la norma o de sus efectos. Aunado a lo anterior, el principio de igualdad se satisface al considerar en primer plano, la capacidad económica del sujeto y no al sujeto como tal. Por otra parte, en relación al tema de la confiscatoriedad, no se está en presencia de una multa fija, ya que, la misma se adecua a la capacidad económica del infractor y además el mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece los supuestos en los que se puede reducir la sanción. En todo caso, la Constitución faculta al legislador, a establecer el tipo de pena para una conducta determinada, siempre y cuando esta no sea desproporcionada, irrazonable, perpetua o confiscatoria, lo cual no ocurre con la multa fijada en la norma impugnada, pues por la forma en que está establecida no pareciera que impida al infractor asumir su responsabilidad. A mayor abundamiento, la sentencia citada se refiere a un norma que establecía una multa fija sin ningún tipo de gradualidad y como se ha expuesto, la norma impugnada si contempla parámetros a ese efecto e incluso contempló por parte del legislador un "piso" y un "techo" lo cual brinda seguridad a los contribuyentes de cuales serán los parámetros mínimos y máximos dentro de los cuales la multa puede ser aplicada. De otra parte, de la información que el propio accionante aporta se colige que la renta bruta obtenido en el período fiscal anterior fue de ¢ 60.226.604,00 colones por lo que la multa fue de ¢ 3.794.000,00 colones, lo que representa un monto poco significativo. Adicionalmente, el accionante omitió informar que en su caso, según se desprende la resolución de la Administración

Tributaria de Heredia, No. SCE-AU-SA-04-R-243-13 de las 12:02 hrs. de 15 de julio de 2013, se aplicó una disminución de la sanción correspondiente al 50% de la misma, por lo que la multa se fijó en la suma de ¢ 1.897.000,00 colones. En suma, la multa efectiva que se aplicó al actor en el caso concreto corresponde aproximadamente a un poco menos del 3% de sus ingresos brutos, porcentaje que no podía considerarse como confiscatorio, irrazonable o desproporcionado, más aún cuando es un hecho incontrovertido al ser aceptado por el accionante que cometió la infracción. Solicitó que se declare inadmisibile la acción. En caso contrario, estima que debe declararse sin lugar.

5.- Edgar Ayales Esna, en su condición de Ministro de Hacienda, rindió su informe (los autos). Señaló que el accionante se encuentra legitimado. La infracción tipificada en el artículo 83 del Código Tributario, corresponde a un incumplimiento de carácter formal distinto de las infracciones a los deberes materiales sancionados en otras disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo que la norma pretende es proteger la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal, para la aplicación de los recursos en respeto de los principios constitucionales de justicia y equidad. Es entendible que si el contribuyente incurre en la infracción, su conducta lesiona el bien jurídico tutelado, en las potestades de gestión, verificación y recaudo de tributos, en relación con el buen desarrollo de los procedimientos establecidos por el derecho tributario. El incumplimiento del suministro de información por parte de terceros, lesiona las potestades conferidas por el ordenamiento jurídico, por constituir éste un insumo necesario para la ejecución de los planes de control y gestión de la administración tributaria. Respecto a que la reforma incrementó el monto de la multa indica que, el espíritu del legislador con la reforma introducida mediante la Ley No. 9069, fue establecer un ordenamiento tributario que permitiera y promoviera el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y el establecimiento de las facultades de la administración tributaria para requerir información para poder actuar frente al incumplimiento. En este sentido, se consideró necesario establecer como base para la sanción las rentas netas de cada contribuyente, a efecto de desestimular conductas infractoras, imponiendo castigos pecuniarios de estimable consideración a cargo de los sujetos incumplientes. En cuanto a que el parámetro de la sanción es arbitrario, apuntó que si un contribuyente omite información de un período fiscal, se remite al ingreso bruto del anterior período, sin considerar que la renta percibida pueda haber sido muy distinta en ambos; ello obedece a que la fecha de presentación de las declaraciones informativas de periodicidad anual, es previa (30 de noviembre de cada año) a la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto sobre la renta (15 de diciembre de cada año), por lo que al momento de determinar el período fiscal que sirvan de base a la sanción, se toma el período fiscal anterior, en virtud que éste es el dato con el que cuenta la administración Tributaria al momento en que se configura la infracción administrativa. El parámetro utilizado en la norma es lógico y justificado, por lo que no existe la arbitrariedad alegada. Asimismo, tampoco se verían afectados por cuanto la renta bruta del período fiscal siguiente debería incluso ser superior a la renta bruta del período fiscal anterior, y no se alega, ni toma en consideración el accionante que el que se haya establecido como parámetro el ingreso bruto, no afecta, pues aún considerando el ingreso neto, la multa siempre sería de diez salarios base. En materia sancionatoria, la reforma a la legislación tributaria establece penas ejemplarizantes, tomando como base de la sanción el ingreso bruto del contribuyente, de modo tal que con este tipo de sanciones se desestime el incumplimiento, y se genere una cultura fiscal. Con esto se pretende estimular el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias, y en caso de incumplimiento, que promuevan una reparación oportuna, aprovechando el sistema de reducciones de la sanción. Con estas herramientas dadas por la legislación tributaria en su conjunto, se permite que la gestión sea más eficiente y eficaz. Respecto que la sanción de 10 salarios base puede provocar que se supere el parámetro porcentual establecido en la norma del 2% de la renta bruta del contribuyente, indicó que las sanciones administrativas que castigan infracciones de deberes formales, tienen como fin reprimir ese tipo de conductas infractoras, a efecto de desincentivar el incumplimiento en el ámbito tributario. Éstas se aplican a aquellos sujetos que son persistentes en mantener el incumplimiento pese a las actuaciones que realiza en fase previa la Administración Tributaria, y que procuran incentivar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. En esa fase previa, se les informa de los beneficios que el artículo 88 del Código Tributario proporciona a los obligados tributarios que, voluntariamente, optan por autoliquidar las sanciones administrativas. De esta forma, el cálculo de la multa a la que estaría sujeto el infractor, en caso de haber omitido presentar la declaración informativa conforme a los requerimientos de información establecidos, se estima partiendo del supuesto legal indicado en el artículo 83 del Código Tributario, sea el mínimo de los diez salarios base. En relación con el argumento relativo a la posible vulneración del principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad, lo alegado no es de recibo, ya que, es el mismo ordenamiento jurídico el que permite la rebaja de la sanción, en proporción al momento en que se proceda con la reparación del incumplimiento, lo cual depende, exclusivamente, del obligado tributario para hacerlo efectivo. Respecto a que la normativa cuestionada, pretende sustituir la ineficiente recaudación de la Administración Tributaria, recaló que la cuantía de la sanción tiene como finalidad desincentivar el incumplimiento y fortalecer sus potestades de gestión y fiscalización. También, son aplicables las consideraciones hechas por el Director General de Tributación en el Oficio No. DGT-811-2013 de 30 de agosto de 2013. En suma, considera que la sanción administrativa establecida en el artículo 83 del Código Tributario en ningún momento violenta garantías constitucionales. Solicitó que se declare sin lugar la acción.

6.- Mediante memoriales presentados el 11 de noviembre de 2013, José Luis Rodríguez Madrigal, en su condición de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la sociedad El Gallo Más Gallo de Alajuela, S. A., Rafael Mencía Ocho y Pedro Clot Barrientos, en su condición de representantes legales de Aeris Holding Costa Rica, S. A., Jehudt Naturman Stenberg, en su condición de representante legal de Importadora Ad Nat, S. A., solicitaron que se les tuviera como coadyuvantes activos.

7.- Los avisos de Ley fueron publicados en los Boletines Judiciales números 202, 203 y 204 de 21, 22 y 23 de octubre de 2013 (los autos).

8.- Mediante memorial presentado el 16 de enero de 2014, el accionante replicó el informe rendido por la Procuradora General de la República.

9.- Por memorial presentado el 26 de febrero de 2014, Jenny Sheffield Zamora, en su condición de Apoderada Generalísima sin límite de suma de Sheyza Sociedad Anónima, solicitó que se le tenga como coadyuvante activa.

10.- Por memorial de 4 de mayo de 2015, Laura Álvarez Martínez, solicitó que se le tuviera como coadyuvante activa.

11.- En la substanciación del proceso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Magistrado Jinesta Lobo; y,

Considerando:

I.- LEGITIMACIÓN PARA INTERPONER LA ACCIÓN. El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional exige como requisito para interponer una acción de inconstitucionalidad, la existencia de un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, o en sede administrativa -en el procedimiento para agotar la vía administrativa-, en que se invoque la inconstitucionalidad de la norma cuestionada en la jurisdicción constitucional. En el caso en estudio, el accionante señala que su legitimación para interponer la presente acción proviene del procedimiento administrativo seguido ante la Administración Tributaria de Heredia que se inició por resolución No. SCE-SA-04-219-13 del 27 de junio de 2013, en la que se le impuso la sanción cuestionada. Al respecto, cabe indicar que el accionante, mediante memorial presentado el 8 de julio de 2013, interpuso recurso de revocatoria contra lo resuelto por la Administración Tributaria de Heredia, en el que invocó la inconstitucionalidad del artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios por infringir el principio de proporcionalidad y razonabilidad. Por lo expuesto, se estima, que el gestionante sí tiene asunto previo idóneo, por cuanto, se encuentra en la fase de agotamiento o recursiva de la sede administrativa.

II.- OBJETO DE LA ACCIÓN. El accionante cuestiona la constitucionalidad del artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por estimarlo contrario a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad en materia sancionatoria y tributaria. Dicha norma textualmente dispone lo siguiente:

“Artículo 83.- Incumplimiento en el suministro de información

En caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base. De constatarse errores en la información suministrada, la sanción será de un uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica”. (Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")

III.- SOBRE LAS COADYUVANCIAS. Reiteradamente, este Tribunal ha indicado que ésta es una forma de intervención adhesiva que se da cuando una persona actúa en un proceso, adhiriéndose a las pretensiones de algunas de las partes principales. En consecuencia, está legitimado para actuar como coadyuvante, quien ostente un interés directo en el resultado del recurso; sin embargo, al no ser actor principal, el coadyuvante no resultará, directamente, afectado por la sentencia, es decir, la eficacia de ésta no podrá alcanzarle de manera directa e inmediata, ni le afecta la condición de cosa juzgada del pronunciamiento (Véase entre otras, la sentencia N° 1992-03235 de las 9:20 hrs. de 30 de octubre de 1992). Mediante resolución de la Presidencia de la Sala de las 11:42 hrs. de 22 de noviembre de 2013, se admitieron las coadyuvancias presentadas por el Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la sociedad El Gallo Más Gallo de Alajuela, S. A., y los representantes legales de Aeris Holding Costa Rica, S. A. e Importadora Ad Nat, S. A. (los autos). Dado que las coadyuvancias de la Apoderada Generalísima sin límite de suma de Sheyza Sociedad

Anónima y de Laura Álvarez Martines, se presentaron vencido, sobradamente, el plazo de quince días que dispone el numeral 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, esas gestiones resultan inadmisibles.

IV.- SOBRE LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD. En criterio del accionante, la sanción que establece la norma impugnada no distingue los supuestos en los que el incumplimiento en el suministro de la información ocasiona un perjuicio fiscal. Asimismo, atenta contra las potestades tributarias, puesto que no diferencia la desatención de un simple deber formal tributario, de conductas materiales perniciosas para el fisco, lo que la torna desproporcionada y confiscatoria (libelo de interposición). Para la Procuradora General de la República, dado que el 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios contempla reducciones de hasta el 80% de la multa, el medio escogido por el legislador para tutelar bienes jurídicos considerados valiosos para la sociedad, es razonable y proporcionado (memorial electrónico). Para el Ministro de Hacienda, la cuantía de la sanción impugnada procura desincentivar el incumplimiento y fortalecer las potestades de gestión y fiscalización de la Administración Tributaria. Afirma que en vista que la multa impugnada procura incentivar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, la norma resulta razonable (memorial electrónico).

V.- En lo que respecta a la restricción de derechos fundamentales, este Tribunal Constitucional ha señalado, reiteradamente, que su ejercicio se puede limitar, siempre y cuando, esas restricciones sean razonables y no lesionen el contenido esencial del derecho (véase, entre otras, la sentencia No. 199502134 de las 15:00 hrs. de 2 de mayo de 1995). El análisis de la razonabilidad de la norma implica establecer si los medios elegidos por el legislador son o no admisibles a efecto de justificar la restricción de derechos que se afecten. Para satisfacer esas exigencias, ha dispuesto este Tribunal, que el acto limitativo de derechos debe cumplir una triple condición: ser necesario, puesto que debe existir una situación que pone en peligro un interés público que de no ser tutelada se agravaría; debe ser idóneo, de manera que la medida dispuesta cumpla el fin propuesto sin restringir el derecho; y proporcional, lo que implica que la limitación no sea, marcadamente, superior al beneficio que se procura lograr. De ahí que, como bien lo sostuvo este Tribunal en la sentencia No. 199302093, de las 14:06 hrs. de 19 de mayo de 1993, que, en lo que interesa, dispone lo siguiente: "(...) Las únicas desigualdades inconstitucionales serán aquellas que sean arbitrarias, es decir, carentes de toda razonabilidad (...)". En lo que respecta al primero de esos elementos, resulta innegable que el Estado posee la obligación de adoptar todas aquellas medidas que se estimen necesarias para fortalecer las potestades de gestión y fiscalización de la Administración Tributaria. En este particular, existe un evidente interés público que los procedimientos tributarios se adecuen a las mejores prácticas internacionales y que se le otorgue a la Administración Tributaria más y mejores instrumentos para el cumplimiento de sus funciones. Precisamente, para lograr el cumplimiento de los principios esenciales del sistema tributario, resulta imprescindible que estos deberes formales sean cumplidos rigurosamente, al margen que ocasionen o no un perjuicio fiscal. Por lo anterior, la habilitación dada a la Administración Tributaria para exigir información de trascendencia tributaria a los contribuyentes y a terceros, sea propia o de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otros sujetos, se ajusta a esa finalidad. Para entender idónea la medida adoptada, debe partirse que se trata de una limitación establecida mediante norma con rango legal. A esto debe agregarse que la multa pretende estimular el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias, y promueve, en caso de incumplimiento, una reparación oportuna, aprovechando el sistema de reducciones de la sanción. De otra parte, y en lo que respecta al tercer elemento, existe relación entre el medio escogido y el fin buscado, puesto que la intensidad de la afectación reclamada, resulta acorde con el grado de satisfacción o cumplimiento del bien constitucional que se quiere lograr, puesto que se procura de estimular el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias, y en caso de incumplimiento, se promueve una reparación oportuna que permite atenuar o no la multa a la conducta del administrado.

VI.- A mayor abundamiento, el accionante no aporta u ofrece ningún parámetro claro e idóneo de comparación para establecer, de modo inequívoco, que la multa es desproporcionada y, por consiguiente, confiscatoria. En el mismo sentido, este Tribunal ha sostenido que un simple alegato de irrazonabilidad no basta para lograr la nulidad de una norma legal. La legitimidad democrática de las disposiciones legales, impide a este Tribunal asumir el papel de contralor de la razonabilidad de las leyes, en casos en los cuales no es manifiesta su irrazonabilidad, o bien, en aquellos casos en que no ha existido una clara demostración por parte del interesado, de la irrazonabilidad técnica o jurídica de la norma o de sus efectos. (En ese mismo ver sentencia 2003-04926, de las 15:26 hrs. de 4 de junio de 2003). De otra parte, debe observarse que la norma impugnada fija una banda inferior y otra superior, dentro de las que la administración tributaria se puede mover discrecionalmente al fijar la multa, todo lo cual resulta más bien conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

VII.- SOBRE PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA SANCIONATORIA Y TRIBUTARIA. Reprocha el accionante que el incremento de la multa dispuesto en la norma impugnada, de 2 a 10 salarios base, vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Asimismo, reclama que el parámetro de la sanción es arbitrario, puesto que se fija con fundamento en un período anterior, y que

parte del ingreso bruto y no del ingreso neto del contribuyente sancionado. Adicionalmente, aduce que el límite mínimo fijo de la sanción provoca que la sanción supere el parámetro porcentual establecido en la norma, del 2% de la renta bruta del contribuyente, de forma que se violenta el principio de capacidad económica, y torna confiscatoria la sanción (libelo de interposición). Para la Procuraduría General de la República, la norma no puede ser analizada en forma aislada, ya que, nace de la habilitación dada a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y, para tales efectos, la facultan para requerir a los contribuyentes e incluso a terceros, información que tenga trascendencia tributaria, en consecuencia, los contribuyentes se encuentran obligados a facilitar la información previsiblemente pertinente, tanto propia como aquella deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. Por su parte, el parámetro utilizado para establecer la multa, sea los ingresos brutos obtenidos en el período fiscal anterior es objetivo. Además, el principio de igualdad se satisface al considerar en primer plano, la capacidad económica del sujeto y no al sujeto como tal. Sostiene que no se está en presencia de una multa fija, ya que, la misma se adecua a la capacidad económica del infractor y además el mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece los supuestos en los que se puede reducir la sanción. Adicionalmente, el parámetro utilizado para establecer la multa, sea los ingresos brutos obtenidos en el período fiscal anterior es objetivo y brinda seguridad a los contribuyentes de cuales serán los extremos dentro de los cuales la multa puede ser aplicada (informe). Para el Ministro de Hacienda, el espíritu de la reforma introducida mediante la Ley No. 9069, fue establecer un ordenamiento tributario que permitiera y promoviera el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y el establecimiento de las facultades de la administración tributaria para requerir información para poder actuar frente al incumplimiento. En este particular, el parámetro de la sanción no es arbitrario, por cuanto remite al ingreso bruto del período fiscal anterior, en virtud que éste es el dato con el que cuenta la administración Tributaria al momento en que se configura la infracción administrativa. Además, es lógico y justificado, por lo que no existe la arbitrariedad alegada. Tampoco se verían afectados por cuanto la renta bruta del período fiscal siguiente debería incluso ser superior a la renta bruta del período fiscal anterior, y no se alega, ni toma en consideración el accionante que el parámetro el ingreso bruto, no afecta, pues aún considerando el ingreso neto, la multa siempre sería de diez salarios base. La reforma impugnada procura estimular el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias, y en caso de incumplimiento, que promuevan una reparación oportuna, mediante un sistema de reducciones (memorial electrónico).

VIII.- La norma tipifica una sanción para una falta relevante en materia tributaria como lo son las siguientes faltas a) omisión en el suministro de información y b) suministro de información errónea, ambas a la administración tributaria. Lo anterior, siendo que a tenor de los ordinales 18 y 33 de la Constitución Política el principio que debe informar la materia es el de la igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, sin que persona alguna puede sustraerse al mismo. La norma procura que la conducta de los contribuyentes sea congruente con el principio enunciado y el deber de tributar, también, contemplado explícitamente en la Constitución. Tampoco, puede pasar desapercibido que esta Sala en la sentencia No. 2000008744 de las 14:47 hrs. de 4 de octubre de 2000, sostuvo que en tratándose de sanciones tributarias, una norma es irrazonable y violatoria del principio de igualdad cuando establece una sanción, fija, "sin que se contemple en la norma la posibilidad de que el Juez pueda escoger entre diferentes niveles de multa con lo cual no existe un margen de escogencia atendiendo a las circunstancias del hecho concreto que se pretende sancionar".

IX. CONCLUSIÓN. Como corolario de lo expuesto, se impone declarar sin lugar la acción de inconstitucionalidad. El Magistrado Cruz Castro pone nota.-

POR TANTO: Se declara sin lugar la acción de inconstitucionalidad. El Magistrado Cruz Castro pone nota.-

EXP. 13-007954-0007-CO

Nota del magistrado Cruz Castro: La norma que se objeta en esta acción tipifica una sanción para una falta relevante en materia tributaria como lo son las siguientes infracciones: a) omisión en el suministro de información y b) suministro de información errónea, ambas a la administración tributaria. La norma no sólo procura que la conducta de los contribuyentes sea congruente con el principio enunciado y el deber de tributar, según el ordenamiento jurídico, sino que tal incumplimiento constituye una desobediencia a un deber jurídico de todo ciudadano que debe tributar, cuando no brinda información a la autoridad, y además, la información errónea podría constituir una falsedad consignada en un documento público. Estos casos podrían ser ilícitos penales, acciones tipificadas en el código penal, pero en estos supuestos más bien se aplica una "etiqueta positiva", que no es más que un privilegio otorgado a los posibles evasores tributarios, a los que se les brinda el privilegio de incurrir acciones graves de omisión o posible falsedad documental en perjuicio de la Administración Tributaria, aplicándose una pena que no tiene la gravedad y las consecuencias de una sanción criminal. Es decir, que dependiendo de la naturaleza tributaria de la acción, una misma acción, que en su esencia lesiona el mismo bien jurídico, puede ser un ilícito administrativo o un ilícito penal. Bajo otros supuestos que no sean tributarios, podrían constituir una desobediencia, una defraudación o una falsedad documental. Estimo que esa

limitación cualitativa prevé una distinción no muy convincente entre ilícito tributario e ilícito penal. Por razones diversas, entre ellas la política criminal y la introducción de una distinción artificial entre ilícito penal e ilícito tributario, existen estas infracciones que impiden que se aplique la respuesta punitiva más severa frente a la violación de un bien jurídico que para otros actos, sí tendría una sanción criminal. Sin embargo, este punto, no es el que se discute en esta acción; sólo pretendo destacar los sesgos y distinciones artificiales que se hacen por razones ajenas a la aplicación del principio estricto de igualdad. La observación que planteo, no incidiría en el objeto de la pretensión de inconstitucionalidad, razón por la que sólo expongo una perspectiva que trasciende el tema esencial de discusión, sólo resalto que la sanción pecuniaria prevista para cada una de las conductas que objetan los accionantes, resulta ser una discriminación constitucionalmente cuestionable, porque frente a la misma infracción, se aplican medidas cualitativamente diferentes, estableciendo un régimen de privilegio injustificado para las acciones omisivas o la información errónea en materia tributaria, que en sentido estricto, son una desobediencia, una grave omisión a un deber tributario o una falsedad documental, y en estos supuestos, sólo se impone una sanción pecuniaria. Esta disposición es un buen ejemplo de lo que ocurre con la aplicación de las “etiquetas positivas”, que justifican una discriminación que responde a razones políticas y a la propia naturaleza de las infracciones tributarias, que si bien pueden constituir ilícitos penales, en esencia, tal tipología no es consonante con el perfil socio-político de los posibles infractores tributarios. Es paradójico, el hurto de una lata de atún en un supermercado, implica la aplicación de la respuesta más contundente que tiene el Estado, puede implicar el encarcelamiento, sin embargo, la omisión de informar a la Administración Tributaria, un deber de tanta trascendencia, o brindar información errónea a dicha autoridad, se sanciona con una multa, que es proporcional, en principio, a los ingresos del infractor. Este caso nos deja con muchos interrogantes sobre el verdadero sentido de la igualdad, la política criminal y la defensa de los bienes jurídicos relevantes.