

Escaneado por Biblioteca Judicial "Fernando Coto Albán"



RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL PROFESIONAL EN DERECHO EN COSTA RICA

LIC. LUIS E. RODRÍGUEZ PICADO
Presidente del Tribunal Fiscal Administrativo;
profesor de Derecho Tributario, UACA.

"...El bien común demanda que los ciudadanos efectúen pagos que se llaman *impuestos*. Tales impuestos se pagan al Estado considerado en forma central y las tasas a las corporaciones municipales por sus servicios.

Los impuestos los pagan los ciudadanos particularmente considerados y las diversas sociedades intermedias.

La Constitución Política estipula que 'los costarricenses deben... contribuir para los gastos públicos...' ...También mediante impuestos el Estado trata —en lo que se llama política económica— de orientar en la dirección deseada la vida económica, —sin echar a perder las cosas—, haciendo que tribute más quien más tiene y menos quien poco tiene..."

"...Un régimen justo de impuestos debe hacer que cada uno de los que tiene que pagar pague y que ninguno de éstos se quede sin pagar.

Un régimen de impuestos bien establecido obliga en conciencia, de manera que hay que dar entrada en la vida consciente al deber de tributar y hay que saber que se actúa moralmente mal si no se cumple con el pago respectivo..."

"...Costarricense ¿cumples tu obligación de contribuir para los gastos públicos?".(1)

Vamos a analizar a continuación, la responsabilidad tributaria ante el Estado, del profesional en Derecho en Costa Rica, en su carácter de abogado y notario público, en el ejercicio liberal de su profesión; igualmente su responsabilidad cuando este profesional tiene ingresos por trabajo personal dependiente y cuando tiene ambas actividades sea la de profesional liberal y además de trabajador dependiente. De la misma manera se analizará la función del notario público, como agente perceptor de impuestos y para concluir la responsabilidad del funcionario judicial en el desempeño de su cargo.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN FORMA LIBERAL

1. ¿Qué tipo de contribuyente, es el abogado y notario público en Costa Rica?

Dispone el artículo 2, de la Ley de Impuesto sobre la Renta 7092, publicada en La Gaceta N° 96 de 19 de mayo de 1988:

"Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios

de carácter lucrativo en el país: a)... b)... c)... d)... e)..., f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal..."

De acuerdo con lo transcrito, al equipararse el abogado y notario público, a personas físicas con actividades lucrativas, éste debe cumplir con todas las disposiciones relativas a estos contribuyentes, que se encuentran pre-

vistas y reguladas por la Ley de Impuesto sobre la Renta citada.

El profesional en Derecho, además de su obligación de pagar anualmente el impuesto sobre la renta, por sus ingresos obtenidos en el período fiscal, debe de cumplir con una serie de deberes de carácter formal que se pasan a analizar a continuación.

CUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES

El profesional está obligado a cumplir con una serie de requisitos de carácter formal, los cuales se enumeran a continuación:

1. En materia de libros, registros y comprobantes deben llevar los contribuyentes a que se refiere el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los que determine el reglamento, a efecto de poder ejercer un control y una administración eficientes de tales operaciones (art. 13, inciso ii), párrafo V, de la Ley de Impuesto sobre la Renta). Al reglamentar esta disposición legal, el reglamento de aquella Ley, en su artículo 15, párrafo tercero, dispone:

"...En todos los casos, el profesional o técnico que ejerza su profesión en forma liberal, está obligado a:

i) Inscribirse en la administración tributaria como profesional liberal o técnico, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de publicación de este Reglamento; para aquellos que posteriormente inicien la práctica de la profesión, dentro de los tres meses siguientes al inicio de la actividad;

ii) Registrar diariamente las operaciones efectuadas y mantener los comprobantes que respalden sus registros en el mismo orden en que se hayan efectuado; y

iii) Emitir recibos o facturas debidamente timbrados por la administración tributaria, por todos los servicios profesionales que preste. La Dirección queda facultada para establecer otras formalidades y requisitos en cuanto a dichos comprobantes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios..."

Sobre esta última exigencia, por ser una disposición reglamentaria, se ha interpuesto acción de inconstitucionalidad, por considerarse que viola el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el art. 121, inciso 13), de la Constitución Política de Costa Rica, sin que a la fecha se le haya dado curso a la misma.

2. Pagos parciales de impuestos, (pagos a cuenta) correlativamente el artículo 22 ibídem dispone: "Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes:

- a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor.

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la administración tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de

enero de cada año. Si no se presentare, la administración tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva..."

3. Presentación de declaraciones.

Los profesionales en Derecho, que ejercen liberalmente su profesión, aunque la misma sea en forma ocasional, deben presentar la declaración jurada de impuestos, —independientemente de que también presten servicios en forma dependiente y

en consecuencia, por esta razón se encuentren sujetos al impuesto sobre el salario— y proceder al pago de los impuestos a más tardar el último día hábil del mes de diciembre de cada año.

Actualmente se tramita proyecto de ley por el cual se exigirá, que la presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto se hagan conjuntamente, caso de que no se cancele el monto correspondiente, la declaración se tendrá por no presentada.

PRESUNCIÓN DE INGRESOS PROFESIONALES

"a) Todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no lleve registros contables respaldados por comprobantes fehacientes o que no emita recibos por los servicios que preste, o que no hubiere presentado declaraciones, obtendrá una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados, notarios, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas y corredores de bienes raíces: ₡1.335.000 (un millón trescientos treinta y cinco mil colones).

ii) Agrimensores, peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos colegiados no contemplados en el numeral anterior: ₡890.000 (ochocientos noventa mil colones).

Cuando el profesional o técnico de que se trate tenga menos de cinco años de ejercer libremente su profesión, los montos antes indicados se rebajarán en un cincuenta por ciento (50%).

Estas presunciones de renta mínima en ningún caso se deberán prorratear entre el tiempo que el profesional o técnico de que se trate dedique a la prestación de otros servicios, ya sean éstos en relación de dependencia o bien por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

Las presunciones a que se refiere este artículo no limitan las facultades que tiene la administración tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan por aplicación de las disposiciones de esta ley..."

De acuerdo con lo anteriormente transcrito, un profesional, con una renta neta mínima anual de un millón trescientos treinta y cinco mil colones, pagaría anualmente la suma de impuesto de renta de ₡152.000 y si dicho profesional tuviera menos de cinco años de ejercer libremente la profesión pagaría la suma de ₡33.325.

Se tramita actualmente proyecto de ley en la Asamblea Legislativa, denominado: "Ley de Eficiencia Tributaria", por el cual entre otras cosas, se pretende aumentar la presunción de renta neta mínima anual a la suma de veinte millones de colones, por lo que el impuesto resultante estaría alrededor de los cuatro millones de colones anuales. La idea es presionar a los profesionales a cumplir con todos los requisitos formales y materiales antes indicados. Actualmente son declarantes del impuesto sobre la renta en Costa Rica 1.078 abogados y notarios y pagan en total ₡46.616.000 (cuarenta y seis millones seiscientos dieciséis mil colones). *En total los profesionales que ejercen libremente la profesión liberal en el país que declararon sus rentas en el período fiscal anterior lo fueron 4.029.*

En esas condiciones podemos contestar la pregunta formulada al inicio, en el sentido de que realmente en Costa Rica, deja mucho que desear desde el punto de vista moral la conducta asumida por los profesionales que ejer-

cen liberalmente la profesión, pues existe escasa conciencia tributaria sobre el deber de contribuir a los gastos públicos del país. Situación diferente lo es la de los profesionales que tie-

nen una relación de dependencia y están sujetos al impuesto sobre el salario; en muchos casos este impuesto sobrepasa a un mes de salario anual.

NOTARIOS PÚBLICOS COMO AGENTES DE PERCEPCIÓN

Los escribanos públicos, por las operaciones realizadas por ante sus registros y con relación al impuesto de sellos son responsables del impuesto retenido. (2)

En Costa Rica no existe disposición expresa alguna que indique que el notario público sea un agente de percepción. No obstante lo anterior no cabe la menor duda, de que cuando el notario público como funcionario, dotado de tal carácter, le retiene a los comparecientes o terceros sumas de dinero por concepto de impuestos de traspaso de bienes inmuebles u otros similares; sustituye al administrado o usuario en el pago de las mismas, y se instituye como único deudor ante el Estado. Se da la figura del sustituto. Lo anterior tiene fundamento jurídico en los artículos 23 y 24 del Código Tributario que establecen.

"Artículo 23.—Agentes de retención y de percepción. Son agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley,

que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente".

"Artículo 24.—Responsabilidad del agente de retención o de percepción. Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la administración tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al fisco.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen; y en tal caso el contribuyente puede repetir del agente las sumas retenidas indebidamente".

EL AGENTE DE PERCEPCIÓN EN SU FUNCIÓN DETERMINADORA DE IMPUESTOS

La determinación de la obligación tributaria, por regla general, corresponde a los contribuyentes y consiste, en el acto por el cual se fija la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia (art. 116, Código Tributario).

En un instrumento público, las partes comparecientes, le declaran al notario público, los elementos de la obligación tributaria y aquel funcionario así los consigna, confeccionando la escritura pública y procediendo a la liquidación

y cálculo de los impuestos y timbres a cargo de las partes. Esta función de liquidación y cobro de tributos, para su posterior reintegro al fisco, es lo que lo identifica como agente de percepción. Si bien es cierto que por dicha labor el Estado no remunera sus servicios, también cabe decir, que el Poder Ejecutivo, cuando fija los aranceles del notario público, ha tomado en cuenta para la fijación de los mismos, la tramitación e inscripción del documento en los

Registros Públicos, lo cual implica necesariamente la retención de aquellos impuestos. Adicionalmente debe considerarse que el profesional debe colaborar con el fisco en las tareas de fiscalización de impuestos, en aras de la consecución del bien común.

Ahora bien, hay que tomar en cuenta, que al otorgarse un instrumento público, pléñese una escritura de compraventa de un inmueble, el notario debe de investigar en las oficinas y registros públicos, con el objeto de verificar, que al menos, los valores declarados por las partes, no sean inferiores a los avalúos fiscales y así proceder a una correcta determinación de impuestos. En caso de que el valor declarado sea inferior al fiscal, prevalecerá éste sobre aquél, caso contrario la base imponible será la declarada por las partes.

La práctica notarial nos dice, que los instrumentos públicos, siempre se consignan tomando como base imponible el valor subvaluado, registrado en las oficinas de la administración tributaria, con el evidente perjuicio para los intereses del Estado y lo más grave aún es que se cobran los honorarios por el valor real de la negociación y los demás impuestos, derechos y timbres por el valor registrado, que es en la gran mayoría de los casos muy inferior al valor venal de la propiedad.

Como correctivo de tal situación, debe de inmediato, hacerse una actualización de valores de los inmuebles y una modificación a la alícuota vigente, para que el impuesto resultante, no sea confiscatorio. Lo anterior solucionaría el problema y daría al notario la seguridad necesaria, para que a la hora de otorgar un instrumento público, pueda liquidar correctamente los impuestos que deberá retener a sus clientes.

Comentario adicional merece la situación originada con la Ley de Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles. El artículo 4, de la Ley 7088 de 30 de noviembre de 1987, Alcançe Nº 34 a La Gaceta Nº 229 de 30 de noviembre de 1987, modifica el artículo 7 de la Ley de Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles y establece: "Artículo 7.—Base imponible. El impuesto deberá cancelarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de otorgamiento

del documento respectivo, y se calculará sobre el valor que las partes consignen en la escritura pública en la que se asiente el respectivo negocio. La Dirección General de la Tributación Directa queda facultada para ajustar el valor declarado, utilizando como antecedentes, avalúos anteriores, informaciones bancarias, precio real de mercado por zona, precio de venta de inmuebles similares de la región, índices de precios establecidos por el Banco Central de Costa Rica, el valor de la hipoteca que se consigne en el documento respectivo, cuando proceda, u otros factores que determine.

En casos de adjudicación en remate, el impuesto se calculará sobre el precio de la subasta.

El reajuste del precio deberá efectuarlo la Dirección General de la Tributación Directa, dentro del plazo de los ocho días siguientes a la presentación del documento a que se refiere la Ley Nº 6575 del 20 de abril de 1982, según el cual las partes deben suministrar a la referida Dirección, bajo declaración jurada, los datos físicos del inmueble objeto del traspaso. Si transcurrido el plazo de ocho días, la administración tributaria no hiciere objeción alguna, se tendrá por cierto el valor declarado por las partes en la escritura pública..."

A partir de la vigencia de esa norma jurídica, se presentó una situación muy particular, el notario consignaba como base imponible, el precio declarado por las partes, que correspondía en la generalidad de los casos, al valor fiscal, valor que podría ser modificado, como se indicó por la administración tributaria, creándose una situación de total incertidumbre, al no saber el notario autorizante, ni las partes, cuál sería en definitiva la base imponible para el cálculo de los impuestos, derechos y timbres. En esas condiciones, si no se cancelaban los mismos, con base en el nuevo valor determinado por la administración tributaria, no se inscribía el documento. Lo anterior originó problemas de carácter administrativo entre funcionarios del Registro y de Tributación Directa. Posteriormente para solucionar el problema, se llegó a un acuerdo consistente en que, si las partes dentro del plazo de ley, objetaban en la nueva determinación del valor, el acto adminis-

trativo se suspendía y se procedía a inscribir el documento con base en el valor declarado en la escritura pública. Cualquier diferencia resultante como consecuencia de aquella modificación, una vez agotada la vía administrativa, se cobraría en forma solidaria a los otorgantes. La citada situación originó varios miles de reclamos, los cuales nunca fueron resueltos por la administración tributaria e inclusive el Tribunal Fiscal Administrativo en muy pocas veces conoció de recursos de apelación.

Después de muchos meses de planteado el problema y para darle solución al mismo, la Dirección General de la Tributación Directa, por resolución N° 1693 de dieciséis horas del veintiséis de mayo de mil novecientos noventa y tres, publicada en el Diario Oficial La Gaceta de 30 de junio de ese mismo año, dejó sin efecto legal alguno todos aquellos avalúos practica-

dos, que se encontraban pendientes de resolución final.

Hoy día, la situación se encuentra igual que antes de promulgarse la Ley N° 7088 citada, siendo la base imponible para el cálculo de los impuestos, derechos de registro y timbres, el valor declarado por las partes, siempre y cuando, no fuese inferior, al avalúo fiscal registrado en las oficinas de la administración tributaria.

Es necesario apuntar la situación anterior, con la finalidad, de sugerir una solución al problema, la cual sería, una actualización de los valores de los inmuebles y una modificación a la alícuota vigente para que el impuesto no sea confiscatorio. Los anterior solucionaría el problema y daría al notario la seguridad jurídica necesaria para liquidar y calcular los impuestos correctamente, en el momento de otorgar la escritura pública del caso.

LA PERCEPCIÓN Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Respecto de esta infracción (incumplimiento del deber de enterar al Estado, los impuestos retenidos) es de destacar algunas normas reguladoras de tributos que sancionan dicho incumplimiento.

Concretamente los artículos 97 y 98 del Código Tributario costarricense, establecen

sanciones de tipo económico para el agente de retención o de percepción, que estando obligado a retener un impuesto no lo hace, o que habiéndolo retenido no lo entrega al Estado, para el primer caso se aplica un recargo del 25% del tributo no retenido o no cobrado y para el segundo caso de un 50% del impuesto retenido o cobrado y no pagado en tiempo.

APROPIACIONES O RETENCIONES TRIBUTARIAS INDEBIDAS

La Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, número 7293 de dos de junio de mil novecientos noventa y dos, establece una sanción de carácter penal para el agente de retención, que retiene y no entrega los tributos al Estado. Dispone el artículo 51 de dicha ley:

"Artículo 51.—Apropiaciones o retenciones tributarias indebidas. La persona que retenga o

perciba tributos y no efectúe su pago al Estado dentro del mes siguiente al vencimiento de los plazos establecidos en las leyes tributarias respectivas, será sancionada con pena de prisión de uno a tres años, según la cuantía de los tributos retenidos o percibidos indebidamente.

Igual sanción se aplicará a los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores, representantes de los fideicomisos o representantes legales de las personas jurídicas o entes colectivos con personalidad jurídica que incurran en dicho delito.

Esta disposición es de orden público y deroga cualquier otra general o especial, que se le oponga”.

En consecuencia no cabe duda que el notario público en Costa Rica, cuando retiene

impuestos y contribuciones obligatorias en virtud de la función que realiza, y no entera las sumas de dinero al Estado, en el plazo estipulado, ipso facto, se hace acreedor a la sanción penal indicada.

PROFESIONALES SUJETOS AL IMPUESTO ÚNICO POR LAS RENTAS PERCIBIDAS POR EL TRABAJO PERSONAL DEPENDIENTE O POR CONCEPTO DE JUBILACIÓN O PENSIÓN (Ley 7203, La Gaceta N° 134, 15 de julio de 1992)

Este impuesto lo deben pagar únicamente los profesionales por servicios prestados en el país y en el supuesto de que exista relación de dependencia. También la ley grava los ingresos que reciban los profesionales por remuneraciones profesionales ocasionales; en este último caso la alícuota es del 10%. Para las personas sujetas a un salario se establecen las siguientes tarifas:

- a. Hasta ₡96.000 mensuales no están sujetas al impuesto.
- b. Sobre el exceso de ₡96.000 y hasta ₡144.000 mensuales el 10%.
- c. Sobre el exceso de ₡144.000 el 15%.

No obstante lo anterior, si los citados contribuyentes ejercen liberalmente la profesión se

encuentran sujetos a las regulaciones del impuesto sobre la renta, para las personas físicas con actividades lucrativas, con las implicaciones que ello conlleva, entre las cuales se encuentra la presunción de renta mínima anual prevista en el artículo 13 citado. “Estas presunciones de renta mínima en ningún caso se deberán prorratear entre el tiempo que el profesional o técnico de que se trate dedique a la prestación de otros servicios, ya sean éstos en relación de dependencia o bien por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

Las presunciones a que se refiere este artículo no limitan las facultades que tiene la administración tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan por aplicación de las disposiciones de esta ley”.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL PROFESIONAL EN DERECHO QUE DESEMPEÑA CARGOS PÚBLICOS

De acuerdo con el artículo 23 del Código Tributario citado, el funcionario público: “Que por sus funciones públicas o por razón de su actividad oficio o profesión, intervenga en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”, debe fiscalizar porque los instrumentos públicos, contratos o demás operaciones de trascendencia jurídica sujetos al pago de im-

puestos y timbres de toda naturaleza, cancelen oportunamente los mismos bajo pena de hacerse acreedor a las sanciones antes indicadas y otras disposiciones contenidas en el Código Fiscal, que establece en lo que interesa:

“Artículo 276.—Todo funcionario público que expida testimonio o certificación de documentos o instrumentos públicos, o que autorice poderes,

fianzas o certificaciones apud acta, pondrá constancia de la suma a que monta el valor del impuesto y de quedar pagado en la forma legal. Mientras el timbre no esté pegado, el funcionario no debe autorizar el documento, a menos de que se trate de casos que no devengan timbre y que tal exención quede advertida".

"Artículo 286.—No se admitirá ni se recibirá en las oficinas públicas ningún documento que, debiendo haber pagado timbre, sea presentado sin él en todo o en parte. El documento en que no se haya satisfecho ese impuesto del todo, o que no esté completo, o no haya sido cancelado conforme a las reglas del artículo 285, será inútil e ineficaz para apoyar en él acción o derecho alguno mientras no se pague la multa que se dirá, y los tribunales y funcionarios de la Administración Pública, lo declararán así de oficio.

Sin embargo, tales documentos surtirán efecto legal, si el interesado agrega timbres en cantidad diez veces la que correspondía cuando nada se pagó o estuvieron los timbres sin cancelar o mal cancelados; y diez veces la cantidad que hubiere dejado de pagarse, si el timbre estuviere incompleto.

Los instrumentos y documentos sujetos a inscripción en el Registro Público, quedan excluidos del pago de la multa en referencia. El Registro no inscribirá documento alguno sujeto al pago de timbres que no lo haya satisfecho debidamente".

De todo lo anterior queda claro la responsabilidad en que pueden incurrir los funcionarios públicos al no exigir en forma completa el pago de impuestos al Estado.

CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO

Además de las sanciones indicadas anteriormente, por el incumplimiento de deberes de carácter formal, existe una disposición legal que tiene gran trascendencia jurídica, concretamente la clausura o cierre del establecimiento, entiéndase de la oficina o bufete profesional.

Dispone el artículo 28 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones:

"Artículo 28.—Modifícase el artículo 20 de la Ley General sobre las Ventas para que, en lo sucesivo diga:

"Artículo 20.—Cierre del negocio. La administración tributaria queda facultada para ordenar el cierre de los establecimientos cuyos contribuyentes o sus representantes o dependientes, según sea el caso, incurran en cualquiera de las siguientes causales:

- 1) No estar debidamente registrados ante la administración tributaria.
- 2) No emitir o no entregar al cliente, en el mismo acto de la compraventa o de la prestación del servicio, la factura o el comprobante debidamente autorizados por la administración tributaria.
- 3) No percibir o no retener, el tributo correspondiente. Los contribuyentes o sus represen-

tantes o dependientes que incurran en las causales segunda y tercera, serán sancionados con el cierre del negocio de la siguiente manera:

- a) La primera infracción de cualquiera de dichas causales, por un término de quince días naturales.
- b) La segunda infracción de cualquiera de dichas causales, por un término de treinta días naturales.
- c) La tercera infracción de cualquiera de dichas causales, por un término de tres meses.
- ch) La cuarta o posteriores infracciones de cualquiera de dichas causales, por un término de seis meses.

Las infracciones de las cláusulas segunda y tercera, serán acumulables dentro del plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de la primera infracción. El procedimiento administrativo de cierre del negocio será previsto en el Reglamento.

Las anteriores disposiciones serán aplicables al impuesto sobre la renta y al impuesto selectivo de consumo.

En cuanto al impuesto sobre la renta, en caso de no existir establecimiento, se aplicarán supletoriamente los artículos 97 y 98 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En cualesquiera de los casos, la causal por la que se efectuó el cierre de un establecimiento, se hará constar por medio de sellos oficiales que se colocarán en las puertas, ventanas u

otros lugares del negocio. La ruptura, destrucción o alteración de los sellos oficiales, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, administradores, socios o su personal, constituyen infracción tributaria. Dichas personas serán sancionadas con una multa que va desde los veinticinco mil colones (25.000) a los cien mil colones (100.000), de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En todos los casos de cierre, el contribuyente siempre deberá asumir la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como las demás cargas sociales. En todo momento, su incumplimiento será sancionado de conformidad con la legislación aplicable".

El Tribunal Fiscal Administrativo, ha consultado a la Sala Constitucional de la Corte

Suprema de Justicia, si en virtud de haberse interpuesto, acción de inconstitucionalidad contra la totalidad de la ley citada, que establece dicha sanción, debe el citado Tribunal, abstenerse de dictar resolución final, pronunciándose en vía de apelación, sobre el cierre de establecimientos. Dicha consulta, aún no ha sido evacuada y en consecuencia los casos que ahí se ventilan, se encuentran pendientes del pronunciamiento, suspendido el dictado de la resolución final, a lo que en definitiva resolverá la citada Sala Constitucional.

No obstante lo anterior los profesionales, debemos de tener presente y acatar lo dispuesto por aquella ley, hasta tanto no sea declarada inconstitucional.

CONCLUSIÓN

Se dice, que la solución para evitar la defraudación fiscal en Costa Rica, sería convertir esa figura en un delito tributario penal, se afirma que en los países, que existe esta figura, no se da la defraudación fiscal. Estimo que esa no sea realmente la solución, para países subdesarrollados, por la pasión que podría desatar entre gobernantes de turno y administrados; en los países que han ensayado esta figura, no les ha dado buen resultado, para ejemplo el caso de la cantante española Lola Flores, que no obstante ser hallada culpable por las autoridades judiciales, no fue a prisión.

Como se ha podido observar, a lo largo de este artículo, en nuestro Ordenamiento Jurídico, existe cualquier cantidad de normas jurídicas, que establecen serias sanciones, como privación de la libertad y clausura de los establecimientos, sin embargo las autoridades administrativas y judiciales, por razones que no vienen al caso comentar y que todos conocemos, se han abstenido de aplicar, o la aplican parcialmente.

En relación propiamente al contribuyente, en este caso el profesional en derecho, de

acuerdo con información suministrada por la Dirección General de la Tributación Directa, del Presupuesto General Ordinario del país, para el período de 1992, cuyos ingresos se estimaron en ₡160.000.000.000 (ciento sesenta mil millones de colones), todos los profesionales en conjunto, que ejercían liberalmente la profesión en este país, contribuyeron con la suma de ₡167.000.000 (ciento sesenta y siete millones de colones), prácticamente el 1% del citado presupuesto, del cual nuestros profesionales en derecho aportaron ₡46.616.000 (cuarenta y seis millones seiscientos dieciséis mil colones), violentándose los principios constitucionales de equidad, justicia, proporcionalidad, razonabilidad y generalidad, este último consagrado de manera expresa en el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

Debemos tener plena conciencia, que las obligaciones tributarias, por disposición expresa de la ley, tienen carácter privilegiado, dado que es una *obliga ex lege*, y tienen por objeto la satisfacción de necesidades prioritarias de orden público. La satisfacción de este tipo de prestaciones, exige de los ciudadanos el pago oportuno de las mismas, por estar de por me-



dio el bien común, de lo contrario se privaría al Estado de prestar una serie de servicios públicos necesarios, fundamentales e imprescindibles, como la seguridad y educación entre otros.

Señores abogados, paguemos los tributos y cumplamos con los requisitos que exige la ley, por ser nosotros los ciudadanos encargados de todo lo relacionado con la disciplina del derecho. ¡Adelante!

BIBLIOGRAFÍA

1. Por el camino de la ética, Dr. Guillermo Malavassi Vargas, Universidad Autónoma de Centroamérica.
2. Derecho financiero, Dr. Carlos María Giuliani Founroge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, cuarta edición.
3. Ley de Impuesto sobre la Renta N° 7092, de 19 de mayo de 1988.
4. Reglamento a la Ley de Impuesto de la Renta.
5. Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Código Tributario.
6. Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N° 7293 de 2 de junio de 1992.
7. Ley de Reajuste Tributario, N° 7088 de 30 de noviembre de 1987, Alcance N° 34-A a La Gaceta N° 29.
8. Ley de Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles, contenido en la Ley de Prórrogas y Nuevos Ingresos, N° 6999 de 3 de setiembre de 1985.
